

I

(Akty, jejichž zveřejnění je povinné)

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 2236/2004

ze dne 29. prosince 2004,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS) č. 1, 3 až 5, mezinárodní účetní standardy (IAS) č. 1, 10, 12, 14, 16 až 19, 22, 27, 28, 31 až 41 a výklady Výboru pro výklad standardů (VVS) č. 9, 22, 28 a 32

(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 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů⁽¹⁾, a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízením Komise (ES) č. 1725/2003⁽²⁾ byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 1. září 2002.

(2) Dne 31. března 2004 zveřejnila Mezinárodní rada pro účetní standardy (IASB) mimo jiné tři nové standardy, a to mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS) č. 3 až 5, a dva přepracované standardy IAS č. 36 a 38, které obsahují závažné změny. Tyto nové standardy dále doplňují „pevnou základnu“, kterou tvoří soubor standardů, jež musejí společnosti Společenství uvedené v seznamu používat při konsolidované účetní závěrce, a to počínaje dnem 1. ledna 2005. Obecným cílem je zvýšit kvalitu mezinárodních účetních standardů (IAS) a rovněž soudržnost účetních standardů na celém světě.

(3) Konzultace s technickými odborníky v této oblasti potvrzují, že nové mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví a přepracované mezinárodní účetní standardy splňují technická kritéria pro přijetí, jak jsou stanovena v článku 3 nařízení (ES) č. 1606/2002, a zejména požadavek, že musejí odpovídat evropskému veřejnému zájmu.

(4) V důsledku přijetí standardu IAS 36 je nutné provést změny ve standardu IAS 16, jenž byl přijat nařízením (ES) č. 1725/2003, aby se zajistila soudržnost mezi příslušnými účetními standardy.

(5) V důsledku přijetí mezinárodních standardů IFRS 3, 4 a 5 je třeba provést změny jiných mezinárodních účetních standardů a výkladů, aby se zajistila soudržnost mezi mezinárodními účetními standardy. Tyto následné změny ovlivňují mezinárodní standard pro účetní výkaznictví (IFRS) č. 1, mezinárodní účetní standardy (IAS) č. 1, 10, 12, 14, 16 až 19, 27, 28, 31 až 34, 36 až 41 a výklad vydaný Výborem pro výklad standardů (VVS) č. 32. Přijetí standardu IFRS 3 navíc činí nadbytečným mezinárodní účetní standard (IAS) č. 22 a výklady vydané Výborem pro výklad standardů (VVS) č. 9, 22 a 28; měly by být odpovídajícím způsobem nahrazeny. V důsledku přijetí standardu IFRS 5 by navíc měl být nahrazen standard IAS 35.

(6) Nařízení (ES) č. 1725/2003 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.

(7) Opatření tohoto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Výboru pro účetní předpisy,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Příloha nařízení (ES) č. 1725/2003 se mění takto:

1. Mezinárodní účetní standard (IAS) 22 a výklady Výboru pro výklad standardů (VVS) č. 9, 22 a 28 se nahrazují mezinárodním standardem pro účetní výkaznictví (IFRS) 3 O spojování podniků, jak je uveden v příloze tohoto nařízení.

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Úř. věst. L 261, 13.10.2003, s. 1. Nařízením naposledy pozměněné nařízením (ES) č. 2086/2004 (Úř. věst. L 363, 9.12.2004, s. 1).

2. Vkládá se standard IFRS č. 4 *O pojistných smlouvách*, jak je uveden v příloze tohoto nařízení. aby se zajistila soudržnost mezi mezinárodními účetními standardy.
3. Standard IAS č. 35 se nahrazuje standardem IFRS 5 *O dlouhodobých aktivech držených za účelem prodeje a ukončení činnosti*, jak je uveden v příloze tohoto nařízení.
4. Standardy IAS č. 36 a 38 se nahrazují standardy IAS č. 26 a 38, jak jsou uvedeny v příloze tohoto nařízení.
5. V důsledku přijetí standardu IFRS 3 je třeba provést změny standardu IFRS 1 a standardů IAS č. 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 a výkladu VVS č. 32, aby se zajistila soudržnost mezi účetními standardy;
6. V důsledku přijetí standardu IFRS 4 je třeba provést změny standardu IFRS 1 a standardů IAS č. 18, 19, 32, 37, 39 a 40,
7. V důsledku přijetí standardu IFRS 5 je třeba provést změny standardů IFRS 1, IFRS 3 a standardů IAS č. 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 a 41, aby se zajistila soudržnost mezi účetními standardy.

Článek 2

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

Použije se nejpozději ode dne 1. ledna 2005.

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

V Bruselu dne 29. prosince 2004.

Za Komisi
Charlie MCCREEVY
člen Komise

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ

Č.	Název
IFRS 3	Spojování podniků
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje a ukončení činnosti
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 38	Nehmotná aktiva

Podnikové kombinace

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-13
Identifikace podnikové kombinace	4-9
Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou	10-13
Účetní metoda	14-15
Aplikace metody koupě	16-65
Identifikace nabyvatele	17-23
Pořizovací náklad podnikové kombinace	24-35
Úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněné budoucími událostmi	32-35
Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky	36-60
Identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného	41-44
Nehmotná aktiva nabývaného podniku	45-46
Podmíněné závazky nabývaného	47-50
Goodwill	51-55
Přebytek nabyvateleova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem podnikové kombinace	56-57
Podniková kombinace realizovaná po etapách	58-60
Prozatímně stanovené počáteční účtování	61-65
Úpravy po dokončení počátečního účtování	63-64
Uznání odložených daňových pohledávek po ukončení počátečního účtování	65
Zveřejňování	66-77
Přechodná ustanovení a datum účinnosti	78-85
Dříve uznaný goodwill	79-80
Dříve uznaný záporný goodwill	81
Dříve uznaná nehmotná aktiva	82
Investice účtované ekvivalenční metodou	83-84
Omezená zpětná aplikace	85
Zrušení platnosti jiných dokumentů	86-87

ÚČEL

1. Účelem tohoto IFRS je stanovení požadavků na účetní výkaznictví tehdy, když jednotka provádí *podnikovou kombinaci*. Standard zejména stanovuje, že všechny podnikové kombinace by se měly účtovat metodou koupě. To znamená, že nabyvatel uznává identifikovatelná aktiva, závazky a *podmíněné závazky* nabývaného podniku v jejich *reálných hodnotách* ke *datu akvizice* a zároveň vykazuje *goodwill*, který se následně namísto odepisování testuje na snížení hodnoty.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotky jsou povinny aplikovat tento IFRS na účtování všech podnikových kombinací s výjimkou situace popsané ve 3. odstavci.
3. Předmětem tohoto IFRS nejsou:
 - (a) Podnikové kombinace, při nichž dochází ke spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků za účelem vytvoření *joint venture*.
 - (b) Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou.
 - (c) Podnikové kombinace mezi dvěma nebo více vzájemnými účetními jednotkami.
 - (d) Podnikové kombinace, při nichž dochází pouhým kontraktem ke spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků za účelem vytvoření jedné *vykazující jednotky*, aniž by došlo k získání vlastnického podílu (například kombinace, při nichž dochází ke spojení různých účetních jednotek pouhým kontraktem za účelem vytvoření duálně kotované společnosti).

Identifikace podnikové kombinace

4. Podniková kombinace je spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků do jedné vykazující jednotky. Výsledkem téměř všech podnikových kombinací je to, že jedna účetní jednotka, označovaná jako nabyvatel, získává *kontrolu* nad jedním nebo více podniky, označovanými jako nabývané podniky. Získá-li účetní jednotka kontrolu nad jednou nebo více jinými účetními jednotkami, které nejsou podniky, spojení těchto jednotek není podnikovou kombinací. Když účetní jednotka získá skupinu aktiv nebo čistých aktiv, které netvoří podnik, rozdělí pořizovací náklady takové skupiny na jednotlivá identifikovatelná aktiva a závazky ve skupině na základě jejich relativních reálných hodnot k datu akvizice.
5. Podniková kombinace může mít různé formy, které vycházejí z právních, daňových a dalších důvodů. Ty mohou spočívat v tom, že jednotka koupí podíl na vlastním kapitálu jiné účetní jednotky, veškerá čistá aktiva jiné účetní jednotky, převezme závazky jiné účetní jednotky nebo koupí některá čistá aktiva jiné jednotky, která společně tvoří jeden nebo více podniků. To lze realizovat vydáním nástrojů vlastního kapitálu, převodem hotovosti, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv nebo kombinací výše uvedeného. Transakce může být mezi akcionáři kombinujících účetních jednotek nebo mezi jednou účetní jednotkou a akcionáři jiné účetní jednotky. Může zahrnovat založení nové účetní jednotky, jež bude kontrolovat kombinující účetní jednotky nebo převáděná čistá aktiva nebo restrukturalizaci jedné nebo více kombinujících jednotek.
6. Podniková kombinace může vyústit ve vztah mateřského a dceřiného podniku, ve kterém je nabyvatel *mateřským* podnikem a nabývaný je *dceřiným* podnikem nabyvatele. Za takovýchto okolností nabyvatel aplikuje tento IFRS na svou konsolidovanou účetní závěrku. Svůj podíl na nabytém podniku zahrne do individuální účetní závěrky jako investici do dceřiného podniku (viz IAS 27 - *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*).

IFRS 3

7. Vedle koupě podílů na vlastním kapitálu jiné jednotky je podnikovou kombinací i koupě čistých aktiv jiné účetní jednotky včetně příslušného goodwillu. Taková kombinace nevede ke vztahu mateřský podnik – dceřiný podnik.
8. Do definice podnikové kombinace, a tím i do předmětu tohoto IFRS spadají takové podnikové kombinace, v nichž jedna účetní jednotka získá kontrolu nad jinou jednotkou, ale datum získání kontroly (tj. datum akvizice) se neshoduje s datem nebo daty získání vlastnické účasti (tj. *datum nebo data směny*). Tato situace může například vzniknout, když podnik uzavře s některými svými investory dohodu o zpětném odkupu svých akcií a v důsledku toho dojde ke změně kontroly nad tímto podnikem.
9. Tento IFRS se nezabývá účtováním spoluvlastníků o jejich účastech ve společných podnicích (viz IAS 31 *Účasti ve společných podnicích*).

Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

10. Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou je takovou podnikovou kombinací, ve které jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky kontrolované v podstatě stejnou stranou nebo stranami jak před, tak i po podnikové kombinaci, a tato kontrola není dočasná.
11. Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních vztahů disponuje celkovou mocí řídit finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky tak, aby z jejich činností získávala užitek. Z těchto důvodů podniková kombinace nespadá do předmětu tohoto IFRS, jestliže stejná skupina jednotlivců disponuje v důsledku smluvních vztahů neměnnou celkovou mocí potřebnou k řízení finanční a provozní politiky všech kombinujících účetních jednotek tak, aby z jejich činností získávala užitek, a tato celková moc není dočasná.
12. Účetní jednotku může kontrolovat jednotlivec nebo skupina jednotlivců, kteří jednájí společně na základě smluvních vztahů, přičemž tento jednotlivec nebo skupina jednotlivců nemusí podléhat požadavkům účetního výkaznictví podle IFRS. Proto k tomu, aby se podniková kombinace považovala za kombinaci účetních jednotek pod společnou kontrolou, není nutné, aby kombinující účetní jednotky byly součástími stejné konsolidované účetní závěrky.
13. Rozsah *menšinových podílů* v každé z kombinujících účetních jednotek před a po podnikové kombinaci není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou. Podobně skutečnost, že jedna z kombinujících účetních jednotek je dceřinou společností, která byla vyloučena z konsolidovaných účetních závěrek skupiny v souladu s IAS 27, není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou.

ÚČETNÍ METODA

14. **Všechny podnikové kombinace se účtují metodou koupě.**
15. Metoda koupě pohlíží na podnikovou kombinaci z pohledu kombinující účetní jednotky, která je identifikována jako nabyvatel. Nabyvatel kupuje čistá aktiva a vykazuje nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky včetně těch, které nabyvaný dříve nevykazoval. Ocenění nabyvatelových aktiv a závazků není ovlivněno transakcí, stejně jako jakákoli dodatečná aktiva nebo závazky nabyvatele vykázané v důsledku transakce, neboť tyto nejsou předmětem transakce.

APLIKACE METODY KOUPE

16. Aplikace metody koupě spočívá v následujících krocích:
 - (a) identifikace nabyvatele;

- (b) stanovení pořizovacího nákladu podnikové kombinace
 - a
- (c) alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazkům k datu akvizice.

Identifikace nabyvatele

17. **Nabyvatel musí být identifikován ve všech podnikových kombinacích. Nabyvatel je tou kombinující účetní jednotkou, která získává kontrolu nad ostatními kombinujícími účetními jednotkami nebo podniky.**
18. Vzhledem k tomu, že metoda koupě pohlíží na podnikovou kombinaci z pohledu nabyvatele, předpokládá, že jednu ze stran transakce je možné identifikovat jako nabyvatele.
19. Kontrola představuje moc řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností. Předpokládá se, že kombinující jednotka získá kontrolu nad jinou kombinující jednotkou, pokud získá nadpoloviční většinu hlasovacích práv v této jiné účetní jednotce, pokud nelze dokázat, že takovéto vlastnictví nepředstavuje kontrolu. I kdyby jedna z kombinujících účetních jednotek nezískala nadpoloviční většinu hlasovacích práv v jiné kombinující účetní jednotce, může získat kontrolu nad druhou účetní jednotkou, jestliže v důsledku kombinace získá:
- (a) moc nad nadpoloviční většinou hlasovacích práv v druhé účetní jednotce na základě dohody s ostatními investory
 - nebo
 - (b) moc ovládat finanční a provozní politiky druhé účetní jednotky na základě stanov nebo dohody
 - nebo
 - (c) moc jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhé účetní jednotky
 - nebo
 - (d) moc uplatnit většinu hlasů na zasedáních představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhé účetní jednotky.
20. Ačkoli někdy může být obtížné určit nabyvatele, vyskytují se obvykle náznaky, že nabyvatel existuje. Například:
- (a) jestliže je reálná hodnota jedné z kombinujících účetních jednotek výrazně vyšší než reálná hodnota druhé kombinující účetní jednotky, účetní jednotka s vyšší reálnou hodnotou je pravděpodobně nabyvatelem;
 - (b) jestliže se podniková kombinace realizuje na základě výměny nástrojů vlastního kapitálu s hlasovacími právy za finanční prostředky nebo jiná aktiva, jednotka, která vydává finanční prostředky nebo jiná aktiva, je pravděpodobně nabyvatelem
 - a
 - (c) jestliže v důsledku podnikové kombinace management jedné z kombinujících účetních jednotek dominuje sestavování manažerského týmu výsledné kombinované účetní jednotky, účetní jednotka, jejíž management je schopen takové dominance, je pravděpodobně nabyvatelem.

IFRS 3

21. V podnikové kombinaci realizované na základě směny podílů na vlastním kapitálu, účetní jednotka, která vydává podíly na vlastním kapitálu, je obvykle nabyvatelem. Nicméně při stanovení, která z kombinujících jednotek má moc řídit finanční a provozní politiky druhé účetní jednotky (nebo jednotek) s cílem získat užítky z jejich (nebo jejich) činností, je nutné zvážit veškerá relevantní fakta a okolnosti. U některých podnikových kombinací, obvykle označovaných jako zpětné akvizice, je nabyvatelem ta účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu byly získány, a vydávající účetní jednotka je nabývaným podnikem. O takový případ by se mohlo jednat například tehdy, když se veřejně neobchodovatelná účetní jednotka dohodne na převzetí menší veřejně obchodovatelnou účetní jednotkou s cílem dosáhnout kótování na burze. Ačkoli právně se bude považovat vydávající veřejně obchodovatelná účetní jednotka za mateřskou a veřejně neobchodovatelná účetní jednotka za dceřinou společnost, dceřiná společnost (v právním smyslu) se stane nabyvatelem, pokud disponuje mocí řídit finanční a provozní politiky mateřské společnosti (v právním smyslu) tak, aby získal užítky z jejich činností. Obvykle je nabyvatelem větší účetní jednotka, avšak fakta a okolnosti související s kombinací někdy naznačují, že menší jednotka nabývá větší jednotku. Pokyny k účtování zpětných akvizic jsou uvedeny v odstavcích B1-B15 přílohy B.
22. Pokud dojde k vytvoření nové účetní jednotky, která vydá nástroje vlastního kapitálu, jejichž prostřednictvím dojde k realizaci podnikové kombinace, jedna z kombinujících jednotek, která existovala před kombinací, musí být identifikována jako nabyvatel na základě dostupných důkazů.
23. Podobně, jestliže zahrnuje podniková kombinace více než dvě kombinující účetní jednotky, je jedna z kombinujících účetních jednotek, která existovala před kombinací, identifikována jako nabyvatel na základě dostupných důkazů. Identifikace nabyvatele v takovýchto případech bude mimo jiné brát v úvahu také to, která z kombinujících účetních jednotek zahájila kombinaci, a zda aktiva resp. výnosy jedné z kombinujících účetních jednotek výrazně překračují aktiva resp. výnosy ostatních účetních jednotek.

*Požizovací náklad podnikové kombinace***24. Nabyvatel stanoví vyšší pořizovací nákladu podnikové kombinace jako úhrn:**

- (a) **reálných hodnot k datu směny předaných aktiv, vzniklých nebo převzatých závazků a vydaných nástrojů vlastního kapitálu, které nabyvatel směřuje za kontrolu nad nabývaným;**

a

- (b) **veškerých nákladů přímo přiřaditelných podnikové kombinaci.**

25. Datum akvizice je datum, kdy nabyvatel fakticky získá kontrolu nad nabývaným. Pokud k tomu dojde během jediné směnné transakce, datum směny se shoduje s datem akvizice. Podniková kombinace však může zahrnovat více než jednu směnu, například tehdy, když se realizuje po etapách v několika po sobě jdoucích nákupech akcií. Když toto nastane:

- (a) pořizovací náklad podnikové kombinace je součtem nákladů na jednotlivé transakce;

a

- (b) datum směny je datem každé směnné transakce (tj. datum, kdy je každá jednotlivá investice vykázána v účetních výkazech nabyvatele), zatímco datum akvizice je datum, kdy nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným.

26. Nabyvatelem předaná aktiva a závazky jemu vzniklé nebo jím převzaté výměnou za kontrolu nad nabývaným se musí na základě odstavce 24 ocenit v jejich reálných hodnotách ke dni směny. Proto, když se odloží vypořádání pořizovacího nákladu podnikové kombinace nebo jeho části, reálná hodnota odložené složky bude stanovena pomocí diskontování dlužných částek na jejich současnou hodnotu k datu směny s tím, že se vezme v úvahu jakákoli premie nebo diskont, které pravděpodobně vzniknou při vypořádání.

27. Uveřejněná cena kótovaného nástroje vlastního kapitálu k datu směny poskytuje nejlepší důkaz o reálné hodnotě nástroje a až na vzácné okolnosti se použije. Jiné důkazy a oceňovací metody se vezmou v úvahu pouze v těch vzácných případech, kdy nabyvatel bude moci dokázat, že zveřejněná cena ke dni směny je nespolehlivým ukazatelem reálné hodnoty a že jiné důkazy a oceňovací metody poskytují spolehlivější měřítko reálné hodnoty nástroje vlastního kapitálu. Uveřejněná cena ke dni směny je nespolehlivým ukazatelem pouze tehdy, když byla ovlivněna omezeností daného trhu. Pokud je zveřejněná cena ke dni směny nespolehlivým ukazatelem nebo jestliže zveřejněná cena neexistuje pro nástroje vlastního kapitálu vydané nabyvatelem, reálná cena těchto nástrojů by mohla například být stanovena odkazem na jejich poměrný podíl na reálné hodnotě nabyvatele nebo odkazem na poměry podílů na reálné hodnotě nabývaného podle toho, co je zřetelnější. Reálná hodnota peněžních aktiv předaných držitelům vlastního kapitálu nabývaného stanovená ke dni směny jako alternativa k nástrojům vlastního kapitálu může také poskytnout průkaznou informaci o celkové reálné hodnotě předané nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. V každém případě budou vzaty v úvahu veškeré aspekty kombinace včetně významných faktorů ovlivňujících jednání. Další pokyny pro stanovení reálné hodnoty nástrojů vlastního kapitálu jsou uvedeny v IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování*.
28. Pořizovací náklad podnikové kombinace zahrnuje závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. Budoucí ztráty nebo jiné náklady, které se očekávají v důsledku kombinace, nejsou závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem, a proto nejsou součástí pořizovacího nákladu podnikové kombinace.
29. Pořizovací náklad podnikové kombinace zahrnuje veškeré náklady přímo přiřaditelné ke kombinaci jako jsou například profesní poplatky placené účetním, právním poradcům, znalcům pro oceňování a jiným konzultantům, kteří provádějí kombinaci. Všeobecné správní náklady, včetně nákladů na chod akvizičního oddělení a dalších nákladů, které nemohou být přímo přiřazeny konkrétní účtované kombinaci, nejsou zahrnovány do pořizovacího nákladu kombinace. Jsou vykázány jako náklad období, v němž jsou vynaloženy.
30. Náklad na vyjednání a vystavení finančních závazků je spíše nedílnou součástí transakce spočívající ve vystavení závazku i tehdy, když se závazky vystaví pro realizaci podnikové kombinace, než nákladem přímo přiřaditelným ke kombinaci. Proto jednotky nezahrnou takovéto náklady do pořizovacího nákladu podnikové kombinace. V souladu s IAS 39 budou takovéto náklady zahrnuty do počátečního ocenění závazku.
31. Podobně, náklady na vystavení nástrojů vlastního kapitálu jsou spíše nedílnou součástí transakce spočívající ve vystavení vlastního kapitálu i tehdy, když se nástroje vlastního kapitálu vystaví pro realizaci podnikové kombinace, než náklady přímo přiřaditelné ke kombinaci. Proto jednotky nezahrnou takovéto náklady do pořizovacího nákladu podnikové kombinace. Podle IAS 32 - *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace*, takovéto náklady snižují výnosy z vystavení vlastního kapitálu.

Úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněné budoucími událostmi

32. **Jestliže smlouva o podnikové kombinaci připouští úpravu pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněnou budoucí událostí, nabyvatel zahrne částku takovéto úpravy do pořizovacího nákladu podnikové kombinace ke dni akvizice, jestliže je úprava pravděpodobná a jestliže ji lze spolehlivě ocenit.**
33. Smlouva o podnikové kombinaci může připustit úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace, které budou podmíněny jednou nebo více budoucími událostmi. Úprava by mohla být například podmíněná stanovenou úrovní zisku, který se má udržet nebo dosáhnout v budoucích obdobích, nebo udržením tržní ceny vystavených nástrojů. Obvykle je možné odhadnout částku takovéto úpravy v momentě počátečního účtování o kombinaci, aniž by se narušila spolehlivost informace, i když existuje určitá nejistota. Pokud k budoucím událostem nedojde nebo jestliže je potřeba zrevidovat odhad, pořizovací náklad podnikové kombinace bude odpovídajícím způsobem upraven.

IFRS 3

34. Pokud však dohoda o podnikové kombinaci připoustí takovouto úpravu, tato úprava není zahrnuta do pořizovacího nákladu podnikové kombinace při jejím počátečním zachycení tehdy, jestliže taková úprava buď není pravděpodobná nebo nemůže být spolehlivě oceněna. Pokud se takováto úprava stane následně pravděpodobnou a může se spolehlivě ocenit, dodatečná úhrada bude pojmána jako úprava pořizovacího nákladu podnikové kombinace.
35. Za některých okolností se může požadovat, aby nabyvatel uhradil následně prodávajícímu kompenzaci snížení hodnoty předaných aktiv, vystavených nástrojů vlastního kapitálu nebo závazků vzniklých nebo převzatých nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabyvaným podnikem. Taková situace například nastane tehdy, když nabyvatel garantuje tržní cenu nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhu vystavených v rámci pořizovacího nákladu podnikové kombinace a je vznesen požadavek, aby vydal dodatečné nástroje vlastního kapitálu nebo dluhu s cílem obnovit původně stanovenou částku. V takovýchto případech se nevykazuje žádné zvýšení pořizovacího nákladu podnikové kombinace. U nástrojů vlastního kapitálu je reálná hodnota dodatečné platby kompenzována stejným snížením hodnoty přiřazené původně vystaveným nástrojům. U dluhových nástrojů se dodatečná platba považuje za snížení prémie nebo zvýšení diskontu původní emise.

Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky

36. **K datu akvizice nabyvatel alokuje pořizovací náklad podnikové kombinace tím, že vykáže identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabyvaného, které budou vyhovovat kritériím pro uznání aktiv v odstavci 37, a to v jejich reálných hodnotách k tomuto dni. Výjimkou budou dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), klasifikované jako držené za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, které budou vykázány v reálné hodnotě mínus náklady na prodej. Veškeré rozdíly mezi pořizovacím nákladem podnikové kombinace a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazcích a podmíněných závazcích takto uznaných budou zaúčtovány podle odstavců 51-57.**
37. **Nabyvatel zvláště vykáže identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabyvaného ke dni akvizice pouze pokud budou vyhovovat následujícím kritériím k tomuto datu:**
- (a) **v případě jiného než *nehmotného aktiva* je pravděpodobné, že veškeré související budoucí ekonomické přínosy budou plynout nabyvateli, a jeho reálnou hodnotu bude možné spolehlivě stanovit;**
 - (b) **v případě jiného než podmíněného závazku je pravděpodobné, že pro vyrovnání závazku bude požadován odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, a je možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu;**
 - (c) **v případě *nehmotného aktiva* nebo podmíněného závazku může být jejich hodnota spolehlivě stanovena.**
38. Výsledovka nabyvatele obsahuje zisky a ztráty nabyvaného od data akvizice zahrnutím výnosů a nákladů nabyvaného vztahených k pořizovacímu nákladu podnikové kombinace z hlediska nabyvatele. Například náklad na odpis zahrnutý po datu akvizice ve výsledovce nabyvatele, vztahující se k odepisovatelným aktivům nabyvaného, bude vycházet z reálných hodnot těchto odepisovatelných aktiv k datu akvizice, tj. jejich ceně pro nabyvatele.

39. Metoda koupě se aplikuje od data akvizice, což je datum, k němuž nabyvatel ve skutečnosti získává kontrolu nad nabývaným. Vzhledem k tomu, že kontrola je představována mocí řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku za účelem získání užiteků z jeho aktivit, není nutné, aby se transakce z právního hlediska dokončila předtím, než nabyvatel získá kontrolu. Veškerá relevantní fakta a okolnosti vztahující se k podnikové kombinaci je nutné vzít v úvahu při stanovování toho, kdy nabyvatel získal kontrolu.
40. Vzhledem k tomu, že nabyvatel vykazuje identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, jenž vyhovují kritériím pro uznání v odstavci 37, v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice, jakýkoli menšinový podíl v nabývaném podniku se stanoví menšinovým poměrem na čisté reálné hodnotě těchto položek. Odstavce B16 a B17 přílohy B poskytují návod pro stanovení reálných hodnot identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku za účelem alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

Identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného

41. V souladu s odstavcem 36 vykáže nabyvatel zvlášť v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace pouze ta identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, které existovaly k datu akvizice a vyhovují kritériím pro uznání v odstavci 37. Proto:
- (a) nabyvatel vykáže závazky z ukončení nebo omezení aktivit nabývaného v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace pouze tehdy, jestliže má nabývaný k datu akvizice existující závazek z restrukturalizace uznaný v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*;
- a
- (b) při alokaci pořizovacího nákladu kombinace nabyvatel nevykáže závazky z budoucích ztrát ani jiné náklady očekávané v důsledku podnikové kombinace.
42. Platba, k níž se jednotka smluvně zavázala, například ve vztahu ke svým zaměstnancům nebo dodavatelům, pro případ, že bude převzata v podnikové kombinaci, je současnou povinností jednotky, jež se považuje za podmíněný závazek, dokud nebude pravděpodobné, že se podniková kombinace uskuteční. Smluvní povinnost se vykazuje jako závazek touto jednotkou v souladu s IAS 37 tehdy, když se podniková kombinace stane pravděpodobnou a závazek se může spolehlivě ocenit. Proto, když se podniková kombinace uskuteční, tento závazek nabývaného podniku vykáže nabyvatel v rámci alokace nákladu na kombinaci.
43. Plán restrukturalizace nabývaného, jehož realizace je podmíněna tím, že bude koupen v podnikové kombinaci, není bezprostředně před podnikovou kombinací současným závazkem nabývaného. Stejně tak není podmíněným závazkem nabývaného bezprostředně před kombinací, neboť není možnou povinností vyplývající z minulých událostí, jejíž existence bude potvrzena pouze vyskytnutím se nebo nevyskytnutím se jedné nebo více nejistých budoucích událostí, které nebudou zcela pod kontrolou nabývaného. Proto nabyvatel nevykáže závazek z takovýchto plánů restrukturalizace v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace.
44. Identifikovatelná aktiva a pasiva, která jsou uznána v souladu s odstavcem 36, zahrnují veškerá aktiva a pasiva nabývaného, která nabyvatel kupuje nebo přebírá, včetně veškerých jeho finančních aktiv a finančních pasiv. Patří sem také aktiva a pasiva, která nebyla dříve vykázána v účetních závěrkách nabývaného, například proto, že nevyhovovala podmínkám vykázání před akvizicí. Například daňová výhoda vyplývající z daňových ztrát nabývaného, kterou nabývaný nevykázal před podnikovou kombinací, vyhovuje tomu, aby mohla být uznána za identifikovatelné aktivum v souladu s odstavcem 36, jestliže je pravděpodobné, že nabyvatel bude mít budoucí zdanitelné zisky, proti nimž může být aplikována nevykázaná daňová výhoda.

IFRS 3

Nehmotná aktiva nabývaného podniku

45. V souladu s odstavcem 37 vykáže nabyvatel zvlášť nehmotné aktivum nabývaného ke dni akvizice pouze tehdy, jestliže vyhovuje definici nehmotného aktiva v IAS 38 *Nehmotná aktiva* a jeho reálnou hodnotu je možno spolehlivě určit. Toto znamená, že nabyvatel vykáže jako aktivum odděleně od goodwillu probíhající projekt výzkumu a vývoje nabývaného podniku, jestliže projekt vyhovuje definici nehmotného aktiva a jeho reálnou hodnotu je možné spolehlivě určit. IAS 38 obsahuje pravidla pro stanovení toho, zda je možné spolehlivě určit reálnou hodnotu nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci.
46. Nepeněžní aktivum, jenž nemá hmotnou podstatu, musí být identifikovatelné na to, aby vyhovovalo definici nehmotného aktiva. V souladu s IAS 38 splňuje aktivum kritérium identifikovatelnosti v definici nehmotného aktiva pouze tehdy, jestliže:
- (a) je oddělitelné, tj. schopné oddělit se od jednotky a být prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo vyměněno, a to buď individuálně nebo společně se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo pasivem,
- nebo
- (b) vyplývá se smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od jednotky nebo od jiných práv a závazků.

Podmíněné závazky nabývaného

47. Odstavec 37 uvádí, že nabyvatel vykazuje zvlášť podmíněný závazek nabývaného podniku v rámci alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace pouze tehdy, jestliže je možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu. Pokud není možné stanovit spolehlivě jeho reálnou hodnotu:
- (a) bude to mít dopad na částku vykázanou jako goodwill nebo zaúčtovanou v souladu s odstavcem 56;
- a
- (b) nabyvatel zveřejní informace o tomto podmíněném závazku, jehož zveřejnění požaduje IAS 37.

V odstavci B16(l) přílohy B jsou pokyny pro stanovení reálné hodnoty podmíněného závazku.

48. **Po jejich počátečním vykázání ocení nabyvatel podmíněné závazky, které jsou vykázány odděleně v souladu s odstavcem 36 ve vyšší z následujících částek:**
- (a) **Částka, která by se vykazala podle IAS 37;**
- a
- (b) **Částka původně vykázaná mínus kumulativní odpisy (pokud je to vhodné) vykázané v souladu s IAS 18 Výnosy.**
49. Požadavek odstavce 48 neplatí pro kontrakty zaúčtované podle IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování*. Úvěrové přísliby vyňaté z působnosti IAS 39, jenž neslibují, že poskytnou úvěry za úrokové sazby nižší, než jsou průměrné tržní ceny, se zaúčtují jako podmíněné závazky nabývaného podniku, jestliže ke dni akvizice není pravděpodobné, že bude požadován odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pro vypořádání závazku, nebo pokud není možné stanovit dostatečně spolehlivě částku závazku. Takovýto úvěrový příslib je podle odstavce 37 vykázán odděleně v rámci alokace nákladu na kombinaci pouze tehdy, je-li možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu.

50. Podmíněné závazky vykázané odděleně v rámci alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace jsou vyloučené z působnosti IAS 37. Nabyvatel však zveřejní pro tyto podmíněné závazky informace, jejichž zveřejnění je požadováno na základě IAS 37 pro každou kategorii rezerv.

Goodwill

51. **Ke dni akvizice je nabyvatel povinen:**

(a) **vykázat goodwill získaný v podnikové kombinaci jako aktivum;**

a

(b) **na počátku ocenit goodwill pořizovacím nákladem, což je přebytek pořizovacího nákladu podnikové kombinace nad nabyvatelovým podílem na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků vykázaných v souladu s odstavcem 36.**

52. Goodwill získaný v podnikové kombinaci reprezentuje platbu provedenou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užiteků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a odděleně vykázána.
53. V rozsahu, ve kterém identifikovatelná aktiva, závazky nebo podmíněné závazky nabývaného podniku nevyhovují kritériím v odstavci 37 pro oddělené výkaznictví k datu akvizice, bude existovat vliv na částku vykázanou jako goodwill (nebo zaúčtovanou v souladu s odstavcem 56). To je proto, že goodwill je oceněn jako zbytkový pořizovací náklad podnikové kombinace po vykázání identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného.
54. **Po počátečním uznání ocení nabyvatel goodwill získaný v podnikové kombinaci pořizovacím nákladem sníženým o veškeré akumulované ztráty ze snížení hodnoty.**
55. Goodwill získaný v podnikové kombinaci se neodepisuje. Místo toho ho nabyvatel testuje na snížení hodnoty jednou za rok nebo častěji, pokud události nebo změny okolností naznačují, že by se jeho hodnota mohla snížit, v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

Přebytek nabyvatelova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem podnikové kombinace

56. **Pokud podíl nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných aktiv vykázaných v souladu s odstavcem 36 je vyšší než pořizovací náklad podnikové kombinace, nabyvatel je povinen:**

(a) **přehodnotit identifikaci a ocenění identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného a ocenění pořizovacího nákladu podnikové kombinace;**

a

(b) **okamžitě vykázat v zisku nebo ztrátě veškerý přebytek zbývající po tomto opětovném posouzení.**

IFRS 3

57. Zisk vykázaný v souladu s odstavcem 56 by se měl skládat z jedné nebo více následujících složek:
- (a) Chyby v ocenění reálnou hodnotou buď pořizovacího nákladu podnikové kombinace nebo identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nabývaného. Možné budoucí náklady vznikající ve vztahu k nabývanému, které se správně neprojevily v reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nabývaného podniku jsou potenciální příčinou takovýchto chyb.
 - (b) Požadavek v účetním standardu oceňovat získaná identifikovatelná čistá aktiva částkou, která není reálnou hodnotou, ale pro účely alokace nákladu na podnikovou kombinaci se k ní přistupuje jako by reálnou hodnotou byla. Například pravidla v příloze B o stanovení reálných hodnot identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku vyžadují, aby částka daňových aktiv a závazků byla nediskontovaná.
 - (c) Výhodná koupě.

Podniková kombinace realizovaná po etapách

58. Podniková kombinace může zahrnovat více než jednu směnu, například tehdy, když se realizuje po etapách v několika po sobě jdoucích nákupech akcií. V takovém případě zpracuje nabyvatel každou transakci směny odděleně s využitím nákladu na transakci a informací o reálných hodnotách ke dni každé transakce směny, aby určil částku goodwillu spojeného s touto transakcí. Z toho vyplyne postupné porovnávání pořizovacích cen jednotlivých investic s podílem nabyvatele na reálných hodnotách identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku při každém významném kroku.
59. Jestliže podniková kombinace zahrnuje více než jednu směnu, reálné hodnoty identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného mohou být různé ke dni každé směny. Protože:
- (a) identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného se pomyslně přepočítají na jejich reálné hodnoty ke dni každé směnné transakce při určení částky goodwillu spojeného s každou transakcí;
- a
- (b) identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku potom musí nabyvatel vykázat v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice;

veškeré úpravy těchto reálných hodnot vztahující se k dříve držným podílům nabyvatele jsou přeceněním a jako takové se zaúčtují. Avšak protože toto přecenění nastává, když nabyvatel provádí výchozí uznání aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku, neznamená to, že nabyvatel se rozhodl použít účetní pravidla přecenění těchto položek po počátečním uznání například podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

60. Předtím, než se transakce bude kvalifikovat jako podniková kombinace, může se kvalifikovat jako investice do přidruženého podniku a zaúčtovat v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených podniků* za použití ekvivalenční metody. V takovém případě byly reálné hodnoty identifikovatelných čistých aktiv podniku, do něhož bylo investováno, ke dni každé dřívější směnné transakce stanoveny dříve při použití ekvivalenční metody na tuto investici.

Prozatímně stanovené počáteční účtování

61. Počáteční účetní zachycení podnikové kombinace zahrnuje identifikaci a stanovení reálných hodnot, které mají být přiřazeny k identifikovatelným aktivům, závazkům a podmíněným závazkům nabývaného podniku a pořizovacímu nákladu kombinace.

62. Jestliže může být počáteční účetní zachycení podnikové kombinace stanoveno pouze prozatímně ke konci období, kdy se kombinace realizovala, protože buď reálné hodnoty, které mají být přiřazené k identifikovatelným aktivům, závazkům nebo podmíněným závazkům nabývaného, nebo pořizovací náklad kombinace mohou být určeny pouze prozatímně, nabyvatel zaúčtuje kombinaci použitím těchto prozatímních hodnot. Nabyvatel vykáže veškeré úpravy těchto prozatímních hodnot jako dopad dokončení počátečního účtování:
- (a) do dvanácti měsíců od data akvizice;
 - a
 - (b) od data akvizice. Proto:
 - (i) Účetní hodnota identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, která byla rozpoznána nebo upravena v důsledku dokončení počátečního účtování, bude vypočtena jako kdyby jeho reálná hodnota k datu akvizice byla uznána od tohoto data.
 - (ii) Goodwill nebo jakýkoli zisk vykázaný v souladu s odstavcem 56 bude upraven od data akvizice o částku, která se rovná úpravě reálné hodnoty ke dni akvizice identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, jenž se uznává nebo upravuje.
 - (iii) Komparativní informace prezentované za období před tím, než se ukončí původní účtování kombinace, budou prezentované tak, jako by počáteční účtování bylo dokončeno od data akvizice. Toto zahrnuje veškeré dodatečné odepisování nebo jiný dopad na zisk nebo ztrátu vykázaný jako důsledek provedení počátečního účtování.

Úpravy po dokončení počátečního účtování

63. S výjimkou ustanovení odstavců 33, 34 a 65, se úpravy počátečního účtování podnikové kombinace po dokončení onoho počátečního účtování uznají pouze tehdy, bude-li se jednat o opravu chyby podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Úpravy počátečního účtování podnikové kombinace po dokončení tohoto účtování nebudou uznány za změnu v odhadu. V souladu s IAS 8 se účinek změn v odhadů uznává v běžném a budoucích obdobích.
64. IAS 8 požaduje, aby jednotka vyúčtovala opravu chyby retrospektivně a prezentovala roční účetní závěrku jako kdyby se chyba nikdy nestala tak, že se přepracuje komparativní informace za předchozí období, v němž/v nichž se chyba objevila. Účetní hodnota identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku nabývaného podniku, která je rozpoznána nebo upravena v důsledku opravy chyby, bude proto vypočtena jako kdyby jeho reálná nebo upravená hodnota k datu akvizice byla rozpoznána od tohoto data. Goodwill nebo jakýkoli zisk vykázaný v předchozím období podle odstavce 56 bude upraven retrospektivně o částku, která se rovná reálné hodnotě ke dni akvizice (nebo úpravě reálné hodnoty ke dni akvizice) identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, jenž se vykazuje (nebo upravuje).

Uznání odložených daňových pohledávek po ukončení počátečního účtování

65. Jestliže potenciální užitek z převzetí daňové ztráty nebo jiné odložené daňové pohledávky nabývaného nevyhovoval kritériím v odstavci 37 pro zvláštní rozpoznání, když byla podniková kombinace počátečně účtována, ale následně se přesto realizovala, nabyvatel vykáže tento užitek jako zisk v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*. Kromě toho nabyvatel:
- (a) sníží účetní hodnotu goodwillu na částku, která by byla vykázaná, pokud by odložená daňová pohledávka byla rozpoznána jako identifikovatelné aktivum od data akvizice;
 - a
 - (b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

IFRS 3

Výsledkem tohoto postupu však nesmí být vytvoření přebytku, popsaného v odstavci 56, a ani se tím nesmí zvýšit částka jakéhokoli zisku dříve vykázaného v souladu s odstavcem 56.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

66. **Nabyvatel zveřejní informace, jež umožní uživatelům jeho účetní závěrky vyhodnotit podstatu a finanční dopad podnikových kombinací provedených:**
- (a) **během období.**
 - (b) **po rozvahovém dni, ale před tím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění.**
67. Aby se uplatnil princip v odstavci 66(a), nabyvatel zveřejní následující informace pro každou podnikovou kombinaci, která se realizovala během daného období:
- (a) Názvy a popisy kombinujících jednotek nebo podniků.
 - (b) Datum akvizice.
 - (c) Procento získaných nástrojů vlastního kapitálu s hlasovacím právem.
 - (d) Pořizovací náklad podnikové kombinace a popis složek tohoto nákladu včetně veškerých nákladů přímo přiřaditelných kombinaci. Když jsou v rámci nákladu vystavené nebo vystavitelné nástroje vlastního kapitálu, zveřejní se také následující informace:
 - (i) Počet vystavených nebo vystavitelných nástrojů vlastního kapitálu;
 - a
 - (ii) Reálná hodnota těchto nástrojů a podklad pro stanovení této reálné hodnoty. Jestliže pro nástroje neexistuje publikovaná cena ke dni směny, zveřejní se významné předpoklady použité pro stanovení reálné hodnoty. Jestliže existuje publikovaná cena ke dni směny, ale nebyla použita jako podklad pro stanovení nákladu na kombinaci, tato skutečnost se zveřejní společně s: důvody, proč se nepoužila publikovaná cena; metodou a významnými předpoklady použité pro přiřazení hodnoty k nástrojům vlastního kapitálu; a úhrnnou částkou rozdílu mezi hodnotou přiřazenou k nástrojům vlastního kapitálu a jejich publikovaná cena.
 - (e) Podrobné informace o veškerých provozech, které se účetní jednotka rozhodla odprodat v důsledku kombinace.
 - (f) Částky vykázané k datu akvizice pro každou kategorii aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku a, pokud zveřejnění nebude nemožné, také účetní hodnoty každé z těchto kategorií stanovených v souladu s IFRS bezprostředně před uskutečněním kombinace. Pokud by zveřejnění nebylo možné uskutečnit, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.
 - (g) Částka jakéhokoli přebytku vykázaného v zisku nebo ztrátě podle odstavce 56 a položka řádku výsledovky, v němž je uveden přebytek.
 - (h) Popis faktorů, jež přispěly k pořizovacímu nákladu, z něhož vyplývá uznání goodwillu – popis každého nehmotného aktiva, které nebylo vykázáno odděleně od goodwillu a vysvětlení důvodu, proč nemohla být spolehlivě stanovena reálná hodnota nehmotného aktiva - nebo popis podstaty jakéhokoli přebytku vykázaného v zisku nebo ztrátě podle odstavce 56.
 - (i) Částka zisku nebo ztráty nabývaného od data akvizice zahrnutá do zisku nebo ztráty nabyvatele za období, pokud by zveřejnění nebylo neuskutečnitelné. Pokud by zveřejnění nebylo možné uskutečnit, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

68. Informace, jejichž zveřejnění se požaduje na základě odstavce 67, budou zveřejněny souhrnně pro ty podnikové kombinace, uskutečněné během příslušného období, které jsou jednotlivě nevýznamné.
69. Jestliže bylo původní účtování pro podnikovou kombinaci, která se zrealizovala během daného období, stanoveno pouze prozatímně, jak je popsáno v odstavci 62, tato skutečnost bude také zveřejněna společně s vysvětlením, proč tomu tak bylo.
70. Aby se uplatnil princip v odstavci 66(a), nabyvatel zveřejní následující informace, pokud nebude takovéto zveřejnění neproveditelné:
- (a) Výnosy kombinované účetní jednotky za příslušné období tak, jako by byl datem akvizice všech podnikových kombinací realizovaných během tohoto období počátek období.
 - (b) Zisk nebo ztráta kombinované účetní jednotky za příslušné období tak, jako by byl počátek období datem akvizice pro všechny podnikové kombinace realizované během tohoto období.

Pokud by zveřejnění této informace bylo neproveditelné, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

71. Aby se uplatnil princip v odstavci 66(b), nabyvatel zveřejní informace požadované v odstavci 67 pro každou podnikovou kombinaci realizovanou po rozvahovém dni, ale před tím, než se schválilo zveřejnění roční závěrky, pokud nebude takovéto zveřejnění neproveditelné. Pokud by zveřejnění jakékoli takové informace bylo neproveditelné, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

72. Nabyvatel zveřejní informace, jež umožní uživatelům jeho účetních závěrek zhodnotit finanční dopad zisků, ztrát, oprav chyb a jiných úprav vykázaných v běžném období, které se vztahují k podnikovým kombinacím realizovaným v běžném nebo dřívějších obdobích.

73. Aby se mohl uplatnit princip v odstavci 72, účetní jednotka zveřejní následující informace:

- (a) Částku a vysvětlení veškerých zisků nebo ztrát vykázaných v běžném období, které:
 - (i) souvisejí s identifikovatelnými získanými aktivy nebo závazky nebo podmíněnými závazky převzatými v podnikové kombinaci, která se realizovala v běžném nebo předchozím období;
 - a
 - (ii) jsou takového rozsahu, typu nebo mají takový výskyt, že zveřejnění je relevantní pro pochopení finanční výkonnosti kombinované účetní jednotky.
- (b) Jestliže původní účtování o podnikové kombinaci, která se realizovala v období bezprostředně předcházejícím, bylo stanoveno pouze provizorně na konci tohoto období, zveřejní částky a vysvětlení úprav prozatímních hodnot vykázaných v běžném období.
- (c) Informace o opravách chyb, jejichž zveřejnění se požaduje podle IAS 8 pro veškerá identifikovatelná aktiva, závazky nebo podmíněné závazky nabývaného podniku nebo změny v hodnotách přiřazených k těmto položkám, které nabyvatel vykáže během běžného období v souladu s odstavci 63 a 64.

74. Jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům jejích účetních závěrek vyhodnotit změny v účetní hodnotě goodwillu během příslušného období.

75. Aby se mohl uplatnit princip v odstavci 74, jednotka zveřejní odsouhlasení účetní hodnoty goodwillu na začátku a na konci období s tím, že odděleně vykáže:

- (a) hrubou částku a kumulované ztráty ze snížené hodnoty na začátku období;

IFRS 3

- (b) dodatečný goodwill vykázaný během příslušného období s výjimkou goodwillu zahrnutého ve vyřazené skupině, jenž při akvizici splňuje kritéria pro to, aby byl klasifikován jako držený za účelem prodeje podle IFRS 5;
- (c) úpravy vyplývající z následného uznání odložených daňových pohledávek během příslušného období v souladu s odstavcem 65;
- (d) goodwill zahrnutý ve vyřazené skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a goodwill odúčtovaný během příslušného období, aniž byl předem zahrnutý ve vyřazené skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje;
- (e) ztráty ze snížení hodnoty vykázané během období v souladu s IAS 36;
- (f) čisté kursové rozdíly vzniklé během období v souladu s IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*;
- (g) veškeré ostatní změny v účetní hodnotě během období;
a
- (h) hrubou částku a kumulované ztráty ze snížené hodnoty na konci období.

76. Jednotka zveřejní informace o zpětně získatelné části a ztrátě ze znehodnocení goodwillu v souladu s IAS 36 kromě informací, jejichž zveřejnění je požadováno na základě odstavce 75(e).

77. Pokud informace, která má být podle tohoto IFRS zveřejněna, v jakékoli situaci nevyhovuje cílům stanoveným v odstavcích 66, 72 a 74, jednotka takovouto dodatečnou informací zveřejní dodatečně, neboť bude nutné tyto cíle splnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

78. S výjimkou ustanovení odstavce 85 se tento IFRS bude vztahovat na účtování o podnikových kombinacích, pro něž je datem sjednání 31. březen 2004 nebo některé pozdější datum. Tento IFRS také bude platit pro účetní zachycení:

- (a) goodwillu vyplývajícího z podnikové kombinace, pro kterou je datem sjednání 31. březen 2004;

nebo

- (b) jakéhokoli přebytku nabyvatelova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad výší nákladu podnikové kombinace, pro níž je datem sjednání 31. březen 2004 nebo nějaké pozdější datum.

Dříve uznaný goodwill

79. Jednotka použije tento IFRS prospektivně od začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, pro goodwill získaný v podnikové kombinaci, jejímž datem sjednání je datum před 31. březnem 2004, a pro goodwill vznikající z podílu ve společně kontrolované jednotce, získaný před 31. březnem 2004 a zaúčtovaný použitím poměrné konsolidace. Proto jednotka učiní následující:

- (a) od začátku prvního ročního období, jenž začíná 31. března 2004 nebo později, ukončí odepisování takového goodwillu;

- (b) na začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, eliminuje účetní hodnotu souvisejících opravek odpovídajícím snížením goodwillu;

a

- (c) od začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, testuje goodwill na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 (podle novelizace v roce 2004).

80. Jestliže jednotka dříve vykazovala goodwill jako snížení vlastního kapitálu, nebude tento goodwill vykazovat v zisku nebo ztrátě, až se zbaví zcela nebo částečně podniku, k němuž se tento goodwill vztahuje, nebo až se znehodnotí peněžotvorná jednotka, k níž se tento goodwill vztahuje.

Dříve uznaný záporný goodwill

81. Účetní hodnota záporného goodwillu na začátku prvního ročního období začínajícího 31. března 2004 nebo později, která vznikla buď z

- (a) podnikové kombinace, jejíž datum sjednání bylo před 31. březnem 2004

nebo

- (b) podílu ve společně kontrolované jednotce, který byl získán před 31. březnem 2004 a zaúčtován aplikací poměrné konsolidace

Bude odúčtována na začátku tohoto období s odpovídající úpravou počátečního zůstatku nerozděleného zisku.

Dříve uznaná nehmotná aktiva

82. Účetní hodnota položky klasifikované jako nehmotné aktivum, které buď:

- (a) bylo získáno v podnikové kombinaci, jejíž datum sjednání bylo před 31. březnem 2004

nebo

- (b) vzniklo z podílu ve společně kontrolované jednotce, který byl získán před 31. březnem 2004, a zaúčtován aplikací poměrné konsolidace

bude překlasifikována na goodwill na začátku prvního ročního období začínajícího 31. března 2004 nebo později, jestliže toto nehmotné aktivum nespĺňuje k tomuto datu kritérium identifikovatelnosti podle IAS 38 (podle novelizace v roce 2004).

Investice účtované ekvivalenční metodou

83. Pro investice účtované ekvivalenční metodou a pořízené 31. března 2004 nebo později bude jednotka aplikovat tento IFRS při účtování:

- (a) veškerého získaného goodwillu zahrnutého do účetní hodnoty této investice. Proto odpisy tohoto pomyslného goodwillu nebude zahrnuta do stanovení podílu jednotky na ziscích a ztrátách nabývaného podniku.

- (b) veškerých přebytků zahrnutých do účetní hodnoty investice podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného nad pořizovacím nákladem investice. Proto jednotka zahrne tento přebytek jako výnos při stanovení podílu jednotky na ziscích nebo ztrátách v období, v němž byla investice pořízena.

IFRS 3

84. Pro investice zaúčtované použitím ekvivalenční metody a pořízené před 31. březnem 2004:
- (a) Jednotka použije tento IFRS na prospektivním základě od počátku prvního ročního období, jenž začíná 31. března 2004 nebo později, pro veškerý získaný goodwill zahrnutý do účetní hodnoty této investice. Proto jednotka od tohoto data přestane zahrnovat odpisy tohoto goodwillu do stanovení podílu jednotky na ziscích a ztrátách podniku, do něhož bylo investováno.
 - (b) Jednotka odúčtuje veškerý záporný goodwill zahrnutý do účetní hodnoty této investice na začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, odpovídající úpravou počátečního zůstatku nerozděleného zisku.

Omezená zpětná aplikace

85. Jednotce je povoleno aplikovat požadavky tohoto IFRS na goodwill, jenž existoval nebo byl získán po, a na podnikové kombinace zrealizované od, jakéhokoli dne před dny účinnosti uvedené v odstavcích 78-84 za předpokladu, že:
- (a) hodnocení a ostatní informace potřebné pro aplikaci IFRS na minulé podnikové kombinace byly získané v době, kdy byly tyto kombinace původně zaúčtované
 - a
 - (b) jednotka také použije IAS 36 (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 (podle novelizace v roce 2004) prospektivně od téhož data s tím, že ocenění a ostatní informace potřebné k tomu, aby se tyto Standardy mohly od tohoto data aplikovat, byly jednotkou dříve získány, a proto není potřeba stanovit odhady, které měly být stanoveny někdy dříve.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

86. Tento IFRS nahrazuje IAS 22 - *Podnikové kombinace* (vydaný v roce 1998).
87. Tento IFRS nahrazuje následující Interpretace:
- (a) SIC-9 *Podnikové kombinace — Klasifikace buď jako akvizice nebo jako Spojení podílů*;
 - (b) SIC-22 *Podnikové kombinace — Následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu*;
 - a
 - (c) SIC-28 *Podnikové kombinace — „Datum směny“ a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu*.

DODATEK A

IFRS 3

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

datum akvizice	Datum, kdy nabyvatel fakticky získá kontrolu nad nabývaným podnikem.
datum sjednání	Datum, kdy bylo dosaženo podstatné dohody mezi stranami kombinace, a v případě jednotek kótovaných na burze datum, kdy byla tato dohoda veřejně oznámena. V případě převzetí společnosti bez předběžné dohody s akcionáři je nejzazším datem, kdy bylo dosaženo podstatné dohody mezi stranami kombinace, den, kdy dostatečný počet majitelů nabývaného podniku přijal nabídku nabyvatele vztahující se k jeho získání kontroly nad nabývaným podnikem.
podnik	<p>Ucelený soubor činností a aktiv prováděných a řízených za účelem poskytování:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) výnosu pro investory; <p>nebo</p> <ul style="list-style-type: none">(b) nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků přímo a proporcionálně členům nebo účastníkům. <p>Podnik se obvykle skládá ze vstupů, procesů aplikovaných na tyto vstupy a výsledných výstupů, které se používají nebo budou používat pro tvorbu výnosů. Pokud je goodwill přítomen v převáženém souboru aktivit a aktiv, tento převážený soubor se bude považovat za podnik.</p>
podniková kombinace	Spojení různých účetních jednotek nebo podniků do jedné vykazující jednotky .
podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou.	Podniková kombinace , v níž jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky neměně kontrolovány stejnou stranou nebo stranami před kombinací i po ní, a tato kontrola není dočasná.
podmíněný závazek	<p>Obsah pojmu „podmíněný závazek“ je definován v IAS 37 <i>Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky</i>, tj.:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku; <p>nebo</p> <ul style="list-style-type: none">(b) existující závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože:<ul style="list-style-type: none">(i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch; <p>nebo</p> <ul style="list-style-type: none">(ii) částka závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.
kontrola	Moc řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností.

IFRS 3

datum směny	Když se realizuje podniková kombinace jedinou směnnou, datum směny se shoduje s datem akvizice . Když podniková kombinace zahrnuje více než jednu směnu, například když se realizuje v etapách po sobě jdoucích nákupů akcií, datum směny je datum, kdy je každá jednotlivá investice vykázána v účetní závěrce nabyvatele.
reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.
goodwill	Budoucí ekonomické užítky vyplývající z aktiv, které není možno individuálně identifikovat a odděleně vykázat.
nehmotné aktivum	Obsah pojmu „nehmotné aktivum“ je definován v IAS 38 <i>Nehmotná aktiva</i> , tj. identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.
společný podnik	Obsah pojmu „společný podnik“ je popsán v IAS 31 <i>Účasti ve společných podnicích</i> , tj. smluvní dohoda, na základě které dvě nebo více stran provádějí hospodářskou činnost, která podléhá společné kontrole.
menšinový podíl	Ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiné společnosti , která je přiřaditelná podílům na vlastním kapitálu, jenž nejsou přímo ani nepřímo prostřednictvím dceřiných společností vlastněny mateřskou společností .
vzájemná účetní jednotka	Jednotka jiná, než je jednotka vlastněná investorem, jako je například vzájemná pojišťovna nebo vzájemné družstvo, která poskytuje nižší náklady nebo jiné ekonomické užítky přímo a proporcionálně svým členům nebo účastníkům.
mateřský podnik	Účetní jednotka, která má jednu nebo více dceřiných společností .
pravděpodobné	Něco, co se spíše stane, než nestane.
vykazující jednotka	Účetní jednotka, která má uživatele spoléhající na její obecné roční účetní závěrky u informací, které jim budou užitečné při rozhodování o alokaci zdrojů. Vykazujícím podnikem může být samotná účetní jednotka nebo skupina tvořená mateřskou společností a všemi jejími dceřinými společnostmi .
dceřiná společnost	Účetní jednotka, včetně neregistrovaného subjektu jako například partnerství, která je kontrolována jinou jednotkou (označovaná také jako mateřská společnost).

DODATEK B

IFRS 3

Doplňk k aplikaci

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

Zpětné akvizice

- B1 Jak je uvedeno v odstavci 21, v některých podnikových kombinacích, které se obvykle označují jako zpětné akvizice, je nabyvatelem účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu byly získány, a vydávající účetní jednotkou je nabyvaný podnik. O tento případ by se mohlo jednat například tehdy, když se veřejně neobchodovatelná účetní jednotka dohodne o tom, že ji převezme menší veřejně obchodovatelná účetní jednotka, s cílem dosáhnout kótování na burze. Ačkoli právně se bude považovat vydávající veřejná jednotka za mateřskou a soukromá jednotka za dceřinou společnost, dceřinou společností (v právním smyslu) je nabyvatel tehdy, jestliže disponuje mocí řídit finanční a provozní politiky mateřské společnosti (v právním smyslu) s cílem získat užitek z jejich činností.
- B2 Účetní jednotka bude aplikovat pokyny v odstavcích B3-B15 při účtování zpětné akvizice.
- B3 Účtování zpětné akvizice určuje alokaci pořizovacího nákladu podnikové kombinace k datu akvizice a netýká se transakcí po kombinaci.

Pořizovací náklad podnikové kombinace

- B4 Když se vydají nástroje vlastního kapitálu jako součást nákladu na podnikovou kombinaci, na základě odstavce 24 je požadováno, aby náklad na kombinaci zahrnoval reálnou hodnotu oněch nástrojů vlastního kapitálu ke dni směny. V odstavci 27 je uvedeno, že v případě, kdy neexistuje spolehlivá uveřejněná cena, reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu se může odhadnout odkazem na reálnou hodnotu nabyvatele nebo reálnou hodnotu nabyvaného podniku podle toho, co je zřetelnější.
- B5 Při obrácené akvizici se má za to, že náklad na podnikovou kombinaci vznikl u dceřiné společnosti (v právním smyslu, tj. pro účely účetnictví nabyvatelem) ve formě nástrojů vlastního kapitálu vystavených majitelům mateřské společnosti (v právním smyslu, tj. pro účely účetnictví nabyvaný podnik). Jestliže se použije zveřejněná cena nástrojů vlastního kapitálu zákonného dceřiného podniku pro stanovení nákladu na kombinaci, provede se výpočet pro stanovení počtu nástrojů vlastního kapitálu, které by dceřiný podnik (v právním smyslu) musel vydat, aby poskytl stejný procentuální podíl vlastnictví kombinované jednotky majitelům mateřské společnosti (v právním smyslu) jako je podíl, který mají tyto majitelé v kombinované jednotce v důsledku zpětné akvizice. Takto vypočtená reálná hodnota počtu nástrojů vlastního kapitálu se použije coby pořizovací náklad kombinace.
- B6 Jestliže reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu dceřiné společnosti (v právním smyslu) není jinak zřetelně evidentní, celková reálná hodnota všech vystavených nástrojů vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu) před podnikovou kombinací se použije jako základ pro stanovení nákladu na kombinaci.

Příprava a prezentace konsolidovaných účetních závěrek

- B7 Konsolidované účetní závěrky vyhotovené po zpětné akvizici se vydají pod jménem mateřské společnosti (v právním smyslu), ale popíší se v poznámkách jako pokračování účetních závěrek dceřiné společnosti (v právním smyslu, tj. nabyvatel pro účely účetnictví). Vzhledem k tomu, že takovéto konsolidované účetní závěrky reprezentují pokračování účetních závěrek dceřiné společnosti (v právním smyslu):
- (a) Aktiva a závazky dceřiné společnosti (v právním smyslu) se v těchto konsolidovaných závěrkách uznají a ocení v jejich účetních hodnotách před kombinací.

IFRS 3

- (b) Nerozdělené zisky a ostatní zůstatky vlastního kapitálu uznané v těchto konsolidovaných účetních závěrkách budou nerozdělené zisky a jiné zůstatky vlastního kapitálu dceřiné společnosti (v právním smyslu) bezprostředně před podnikovou kombinací.
- (c) Částka vykázaná jako vydané nástroje vlastního kapitálu v těchto konsolidovaných závěrkách bude stanovena tak, že se k vystavenému vlastnímu kapitálu dceřiné společnosti (v právním smyslu) bezprostředně před podnikovou kombinací přičte náklad na kombinaci stanovený tak, jak je popsáno v odstavcích B4-B6. Avšak struktura vlastního kapitálu, která se objeví v těchto konsolidovaných účetních závěrkách (tj. počet a typ vydaných nástrojů vlastního kapitálu), bude odrážet strukturu vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu) včetně nástrojů vlastního kapitálu vydaných zákonnou mateřskou společností pro realizaci kombinace.
- (d) Komparativní informace uvedené v těchto konsolidovaných účetních závěrkách se budou vztahovat k dceřiné společnosti (v právním smyslu).
- B8 Účtování zpětné akvizice platí pouze v konsolidovaných účetních závěrkách. Proto v individuálních účetních závěrkách mateřské společnosti (v právním smyslu), pokud nějaké budou, se bude účtovat investice do dceřiné společnosti (v právním smyslu) podle požadavků v IAS 27 *Konsolidované a oddělené účetní závěrky* o účtování investic v individuálních účetních závěrkách investora.
- B9 Konsolidované finanční závěrky vyhotovené po zpětné akvizici budou odrážet reálné hodnoty aktiv, závazků a podmíněných závazků mateřské společnosti (v právním smyslu, tzn. nabyvaného podniku pro účely účetnictví). Proto bude pořizovací náklad na podnikovou kombinaci přiřazený oceněním těch identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků mateřské společnosti (v právním smyslu), které vyhovují kritériím uznání v odstavci 37 v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice. Veškeré přebytky nákladu na kombinaci nad podílem nabyvatele v čisté reálné hodnotě těchto položek by se měly zaúčtovat v souladu s odstavci 51-55. Veškeré přebytky podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě těchto položek nad pořizovacím nákladem na podnikovou kombinaci budou zaúčtovány v souladu s odstavcem 56.

Menšinový podíl

- B10 U některých zpětných akvizic někteří majitelé dceřiné společnosti (v právním smyslu) nevyměňují své nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu). Ačkoli účetní jednotka, v níž tito majitelé drží nástroje vlastního kapitálu (dceřiná společnost v právním smyslu) získala jinou jednotku (mateřská společnost v právním smyslu), tito majitelé se budou řešit jako menšinový podíl v konsolidovaných účetních závěrkách vyhotovených po zpětné akvizici. Je tomu tak proto, že majitelé dceřiné společnosti (v právním smyslu), kteří nevyměňují své nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu), mají pouze podíl ve výsledcích a čistých aktivech dceřiné společnosti (v právním smyslu), a nikoli ve výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky. A naopak, všichni majitelé mateřské společnosti (v právním smyslu), nehledě na to, že mateřská společnost (v právním smyslu) je považována za nabyvaný podnik, mají podíl na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky.
- B11 Vzhledem k tomu, že aktiva a závazky dceřiné společnosti (v právním smyslu) jsou uznané a oceněné v konsolidovaných účetních závěrkách v jejich účetních hodnotách před kombinací, menšinový podíl bude odrážet poměrný podíl minoritních akcionářů v účetních hodnotách čistých aktiv dceřiné společnosti (v právním smyslu) před kombinací.

Zisk na akci

- B12 Jak je uvedeno v odstavci B7(c), struktura vlastního kapitálu, která bude figurovat v konsolidovaných účetních závěrkách vyhotovených po zpětné akvizici, odráží strukturu vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu), včetně těch nástrojů vlastního kapitálu, které vydala mateřská společnost (v právním smyslu) pro realizaci podnikové kombinace.

- B13 Za účelem výpočtu váženého průměru počtu dosud neuhrazených kmenových akcií (jmenovatel) během období, v němž se zrealizuje zpětná akvizice:
- (a) bude se předpokládat, že počtem dosud neuhrazených kmenových akcií od začátku tohoto období až do data akvizice bude počet kmenových akcií vydaných mateřskou společností (v právním smyslu) majitelům dceřiné společnosti (v právním smyslu)
- a
- (b) počet kmenových akcií neuhrazených od data akvizice až do konce tohoto období bude skutečný počet kmenových akcií mateřské společnosti (v právním smyslu), které byly během tohoto období neuhrazené.
- B14 Základní zisk na jednu akcii zveřejněný za každé komparativní období před datem akvizice, které je uvedeno v konsolidovaných finančních závěrkách po zpětné akvizici, bude vypočten vydělením zisku nebo ztráty dceřiné společnosti (v právním smyslu) přiřaditelné držitelům kmenových akcií v každém z těchto období počtem kmenových akcií vydaných mateřskou společností (v právním smyslu) majitelům dceřiné společnosti (v právním smyslu) ve zpětné akvizici.
- B15 Výpočty uvedené v odstavcích B13 a B14 vycházejí z toho, že nebyly žádné změny v počtu vydaných kmenových akcií dceřiné společnosti (v právním smyslu) během komparativních období a v době mezi začátkem období, kdy se realizovala zpětná akvizice, a datem akvizice. Výpočet zisku na jednu akcii bude náležitě upraven tak, aby se vzal v úvahu dopad změny v počtu vydaných kmenových akcií dceřiné společnosti (v právním smyslu) během těchto období.

Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace

- B16 Tento IFRS požaduje, aby nabyvatel vykázal identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, jenž vyhovují relevantním kritériím rozpoznání v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Za účelem alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace bude nabyvatel pokládat následující ocenění za reálné hodnoty:
- (a) Pro finanční nástroje obchodované na aktivním trhu nabyvatel bude používat běžné tržní ceny.
 - (b) Pro finanční nástroje neobchodované na aktivním trhu bude nabyvatel používat odhadované hodnoty, které berou v úvahu takové vlastnosti jako je například ukazatel P/E, dividendové výnosy a očekávané míry růstu srovnatelných cenných papírů jednotek s podobnými charakteristikami.
 - (c) Pro pohledávky, kontrakty o podílech na požitcích a ostatní identifikovatelná aktiva použije nabyvatel současné hodnoty částek, které mají být přijaty, stanovené za použití vhodných běžných úrokových měr, snížené o opravné položky pro nedobytnost a o náklady na vymáhání, je-li to nutné. Diskontování však není požadováno u krátkodobých pohledávek, kontraktech o podílech na požitcích a ostatních identifikovatelných aktiv, jestliže rozdíl mezi nominálními a diskontovanými částkami není podstatný.
 - (d) Pro zásoby:
 - (i) dokončených výrobků a zboží použije nabyvatel prodejní ceny snížené o součet (1) nákladů spojených s prodejem a (2) průměrnou ziskovou srážku za prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných dokončených výrobků a zboží;
 - (ii) Nedokončených výrobků nabyvatel použije prodejní ceny dokončeného zboží snížených o sumu (a) nákladů na dokončení, (b) nákladů spojených s prodejem a (c) průměrnou ziskovou srážku za dokončovací a prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných dokončených výrobků;
- a
- (iii) Surovin nabyvatel použije běžné reprodukční náklady.

IFRS 3

- (e) Pro pozemky a budovy nabyvatel použije tržních cen.
- (f) Pro budovy a zařízení použije nabyvatel tržních cen obvykle stanovených znaleckým odhadem. Pokud není žádný tržní podklad pro stanovení reálné hodnoty kvůli zvláštní povaze položky budov a zařízení a tato položka se zřídkakdy prodává s výjimkou případu, kdy je součástí pokračujícího podnikání, nabyvatel možná bude potřebovat stanovit reálnou hodnotu použitím výnosu nebo za použití výnosu nebo odepsaných reprodukčních nákladů.
- (g) Pro nehmotná aktiva nabyvatel stanoví reálnou hodnotu:
- (i) s odkazem na aktivní trh, jak je definován v IAS 38 *Nehmotná aktiva*;
- nebo
- (ii) pokud neexistuje aktivní trh, pak na bázi, která odráží částky, jaké by nabyvatel zaplatil za tato aktiva v transakcích za obvyklých podmínek mezi ochotnými a znalými stranami, které vycházejí z nejlepších dostupných informací (viz IAS 38, další pokyny pro určení reálné hodnoty dlouhodobých nehmotných aktiv nabytých při podnikové kombinaci).
- (h) Pro čistá aktiva nebo závazky spjaté se zaměstnaneckými požitky z plánu definovaných požitků použije nabyvatel současnou hodnotu závazku z definovaných požitků po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu. Aktívum je nicméně uznáno pouze to té míry, ve které je pravděpodobné, že bude nabyvateli k dispozici ve formě refundací z plánu nebo snížení budoucích příspěvků.
- (i) Pro daňová aktiva a závazky použije nabyvatel částku daňové výhody vzniklé z daňových ztrát nebo daní splatných v souvislosti se ziskem nebo ztrátou podle IAS 12 *Daně z příjmu*, stanovené z pohledu kombinované jednotky. Daňová pohledávka nebo daňový závazek se určuje poté, co jsou pro daňový dopad vzata v úvahu přehodnocená identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky v jejich reálných hodnotách a bez diskontu.
- (j) Pro závazky a směnky, dlouhodobé dluhy, závazky, položky časového rozlišení a jiné nároky nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplacený, při splnění závazků stanovených na základě vhodné běžné úrokové míry. Nicméně pro krátkodobé závazky se diskontování nepožaduje, pokud je rozdíl mezi nominální a diskontovanou částkou nepodstatný.
- (k) Pro nevýhodné smlouvy a jiné identifikovatelné závazky nabývaného podniku nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplacený, při vypořádání závazků stanovených na základě vhodné běžné úrokové míry.
- (l) U podmíněných závazků nabývaného podniku použije nabyvatel částky, které by si třetí strana účtovala při převzetí těchto podmíněných závazků. Takováto částka bude odrážet veškerá očekávání o případných peněžních tocích a nikoli jediný nejpravděpodobnější nebo očekávaný maximální nebo minimální peněžní tok.
- B17 Některé z výše uvedených pokynů vyžadují, aby byly reálné hodnoty stanoveny za použití postupů pro stanovení současné hodnoty. Jestliže se pokyn pro určitou položku nezmiňuje o použití postupů pro stanovení současné hodnoty, je možné takovéto postupy používat při stanovení reálné hodnoty této položky.

DODATEK C

IFRS 3

Dodatky k jiným IFRS

Dodatky v této příloze se budou aplikovat při účtování podnikových kombinací, jejichž datum dohody je 31. březen 2004 nebo později, a pro účtování veškerého goodwillu a nehmotných aktiv získaných v těchto podnikových kombinacích. Ve všech ostatních ohledech se tyto dodatky budou používat pro roční období začínající 31. března 2004 nebo později.

Pokud si však jednotka zvolí, že v souladu s odstavcem 85 bude aplikovat IFRS 3 od jakéhokoli data před daty účinnosti uvedenými v odstavcích 78-84, bude tyto dodatky aplikovat také prospektivně od stejného data.

C1 V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací platných k 31. březnu 2004 se odkazy na současnou verzi IAS 22 *Podnikové kombinace* pozměňují na IFRS 3 *Podnikové kombinace*.

C2 V IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, odstavec B1, se pozměňuje, jak je popsáno níže.

B1 Ten, kdo je přijímá jako první, se může rozhodnout, že nebude aplikovat IFRS 3 *Podnikové kombinace* retrospektivně na minulé podnikové kombinace (podnikové kombinace, které se uskutečnily před datem přechodu na IFRS). Pokud však ten, kdo je přijímá jako první, přepracuje jakoukoli podnikovou kombinaci tak, aby vyhovovala IFRS 3, přepracuje veškeré pozdější podnikové kombinace a také bude aplikovat IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) od stejného data. Například jestliže se ten, kdo je bude přijímat jako první, rozhodne, že přepracuje podnikovou kombinaci, která se uskutečnila 30. června 2002, přepracuje veškeré podnikové kombinace, které se uskutečnily mezi 30. červnem 2002 a datem přechodu na IFRS, a také použije IAS 36 (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 (podle novelizace v roce 2004) od 30. června 2002.

C3 [Dodatek neplatí pro prosté Standardy]

C4 IAS 12 *Daně ze zisku* se mění tak, jak je popsáno níže:

Úvod

V odstavci 1 se mění první pododstavec (c) následovně:

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

Odstavce 6 a 9 se mění následovně:

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

IFRS 3

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

Standard

V Cílech se mění třetí odstavec následovně:

Tento Standard požaduje, aby podnik zachytil daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou zachyceny tyto transakce a ostatní události samotné. Proto u transakcí a ostatních událostí vykázaných v zisku nebo ztrátě jsou veškeré daňové účinky vykázány také v zisku nebo ztrátě. U transakcí a ostatních událostí zachycených přímo ve vlastním kapitálu jsou veškeré související daňové účinky zachyceny také přímo ve vlastním kapitálu. A podobně vykázaní odložených daňových pohledávek a závazků v podnikové kombinaci ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku veškerých přebytků v podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabyvaného podniku nad nákladem na kombinaci.

Odstavce 15, 18, 19 a 21 se mění následovně:

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

(a) počátečního rozpoznání goodwillu;

nebo

...

18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

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

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

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

...

19. Náklad na podnikovou kombinaci je přiřazen uznáním získaných identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Přechodné rozdíly vznikají, když daňové základy nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků nejsou ovlivněny podnikovou kombinací nebo jsou ovlivněny odlišně. Například když účetní hodnota aktiva je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňový základ aktiva zůstává v nákladech na pořízení jako u původního vlastníka, pak vznikají zdanitelné přechodné rozdíly, které vyústí v odložený daňový závazek. Výsledný odložený daňový závazek ovlivňuje goodwill (viz odstavec 66).

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

Odstavce 21A a 21B se doplňují:

- 21A. K následným snížením odloženého daňového závazku, který je nevykázaný, neboť vyplývá z počátečního vykázání goodwillu, se taktéž přistupuje jako by vyplývala z počátečního vykázání goodwillu, a proto nejsou podle odstavce 15(a) rozpoznána. Například jestliže pořizovací náklad goodwillu získaného v podnikové kombinaci je 100, ale daňový základ nula, odstavec 15(a) zakazuje, aby jednotka vykázala odložený daňový závazek na tomto podkladě. Jestliže jednotka následně vykáže ztrátu ze snížení hodnoty tohoto goodwillu ve výši 20, částka zdanitelného dočasného rozdílu vztahující se ke goodwillu se sníží ze 100 na 80 s následným snížením hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku. Toto snížení hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku se také považuje za vztahující se k počátečnímu rozpoznání goodwillu, a proto se nesmí vykazovat podle paragrafu 15(a).
- 21B. Odložené daňové závazky pro zdanitelné dočasné rozdíly vztahující se ke goodwillu jsou však vykázány v takovém rozsahu, v jakém nevyplývají z počátečního rozpoznání goodwillu. Například jestliže goodwill získaný v podnikové kombinaci má pořizovací cenu 100, která je daňově odečitatelná v sazbě 20 procent ročně počítáno od roku akvizice, daňový základ goodwillu je 100 při počátečním uznání a 80 na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněná na hodnotě 100, zdanitelný dočasný rozdíl ve výši 20 vzniká na konci tohoto roku. Protože se tento zdanitelný dočasný rozdíl nevztahuje k počátečnímu uznání goodwillu, vykáže se výsledný odložený daňový závazek.

Odstavce 22(a), 24 a 26(c) se mění následovně:

22. ...

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

...

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

- (a) **není podnikovou kombinací;**

a

- (b) **v době transakce neovlivňuje ani účetní zisk ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).**

...

IFRS 3

26. ...

- (c) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazen uznáním získaných identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Když se vykáže závazek z akvizice k datu akvizice, ale odpovídající náklady jsou odečteny při určování zdanitelného zisku až v pozdějším období, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku. Odložená daňová pohledávka také vzniká, když je reálná hodnota získaného identifikovatelného aktiva nižší než jeho daňový základ. V obou případech výsledná odložená daňová pohledávka způsobuje goodwill (viz odstavec 66);

a

...

Odstavec 32 a předchozí záhlaví se vypouštějí.

Odstavce 58(b) a 66-68 a příklad následující za odstavcem 68 se pozměňují následovně a odstavec 68C se přidává:

58. ...

(b) podniková kombinace (viz odstavce 66 až 68).

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavcích 19 a 26(c) v podnikové kombinaci mohou vzniknout přechodné rozdíly. V souladu s IFRS 3 - *Podnikové kombinace* - vykazuje podnik jakékoli výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, který splňuje kritéria rozpoznání podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva a závazky k datu akvizice. Proto tyto odložené daňové pohledávky a závazky ovlivňují goodwill nebo částku veškerých přebytků podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabyvaného podniku nad nákladem na kombinaci. Avšak podle odstavce 15(a) jednotka nevykáže odložené daňové závazky vyplývající z počátečního rozpoznání goodwillu.

67. V důsledku podnikové kombinace může nabyvatel považovat za pravděpodobné, že získá zpět svou vlastní odloženou daňovou pohledávku, která před podnikovou kombinací nebyla uznána. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nepoužitých daňových ztrát proti budoucímu zdanitelnému zisku nabyvaného podniku. V takových případech nabyvatel uzná odloženou daňovou pohledávku, ale nezahrne ji do účetnictví podnikové kombinace, a proto ji nebude brát v úvahu při stanovení goodwillu nebo částky veškerých přebytků podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabyvaného podniku nad nákladem kombinace.

68. Jestliže potenciální užitek z převzetí ztráty z daně z příjmu nebo jiné odložené daňové pohledávky nabyvaného podniku nevyhovoval kritériím v IFRS 3 pro zvláštní rozpoznání, když byla podniková kombinace původně zaúčtována, ale následně realizovaná, nabyvatel vykáže výsledný příjem z odložené daně v zisku nebo ztrátě. Kromě toho nabyvatel:

- (a) sníží účetní hodnotu goodwillu na částku, která by byla vykázaná, pokud by odložená daňová pohledávka byla rozpoznána jako identifikovatelné aktivum od data akvizice;

a

- (b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

Tento postup však nebude mít za následek vytvoření přebytku podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabyvaného podniku nad nákladem na kombinaci a také nezvýší dříve vykázanou částku pro veškerý takovýto přebytek.

Příklad:

Podnik koupil dceřiný podnik, který měl odčitatelné přechodné rozdíly ve výši 300. Daňová sazba k datu akvizice byla 30 %. Výsledná odložená daňová pohledávka 90 nebyla uznána jako identifikovatelné aktivum při určení goodwillu ve výši 500, který byl výsledkem podnikové kombinace. 2 roky po kombinaci podnik odhadl, že budoucí zdanitelný zisk bude pravděpodobně dostatečný k tomu, aby se získal zpět užitek všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Jednotka uznává odloženou daňovou pohledávku ve výši 90, a v zisku nebo ztrátě také odložený daňový výnos 90. Jednotka také snižuje účetní hodnotu goodwillu o 90 a v zisku nebo ztrátě uznává náklad na tuto částku. Následně bude pořizovací cena goodwillu snížena na 410, což je částka, která by se byla vykazala, kdyby byla odložená daňová pohledávka 90 uznána jako identifikovatelné aktivum k datu akvizice.

Pokud by se byla daňová sazba zvýšila na 40 procent, jednotka by byla vykazala odloženou daňovou pohledávku 120 (40 procent ze 300) a v zisku nebo ztrátě by vykazala odložený daňový výnos 120. Pokud by byla daňová sazba snížena na 20 procent, jednotka by vykazala odloženou daňovou pohledávku 60 (20 procent ze 300) a odložený daňový výnos 60. V obou případech by také jednotka snížila účetní hodnotu goodwillu o 90 a uznala náklad na tuto částku v zisku nebo ztrátě.

68C. Jak je uvedeno v odstavci 68A, částka daňového odpočtu (nebo odhadovaného budoucího daňového odpočtu stanovená v souladu s odstavcem 68B) se může lišit od souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování. V odstavci 58 Standardu je požadováno, aby se současná a odložená daň vykazala jako výnos nebo náklad a zahrnula do zisku nebo ztráty za příslušné období s výjimkou rozsahu, v jakém daň vznikla v důsledku (a) transakce nebo události, která je vykázaná ve stejném nebo jiném období přímo ve vlastním kapitálu nebo (b) podnikové kombinace. Pokud částka daňového odpočtu (nebo odhadovaného budoucího daňového odpočtu) přesahuje částku souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování, znamená to, že daňový odpočet se vztahuje nejen k nákladu na odměňování, ale také k položce vlastního kapitálu. V této situaci by přebytek přidružené současné nebo odložené daně měl být vykázan přímo ve vlastním kapitálu.

C5 IAS 14 *Vykazování podle segmentů se pozměňuje*, jak je popsáno níže.

Druhý odstavec na první straně, po nadpisu IAS 14, se mění následovně:

Požadavky na zveřejnění ztrát ze snížení hodnoty aktiv segmentem vymezují odstavce 129 a 130 IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*.

Standard

Odstavce 19 a 21 se mění následovně:

19. Příklady aktiv segmentu zahrnují běžná aktiva, která se používají v provozní činnosti segmentu, pozemky, budovy a zařízení, aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu (IAS 17 - *Leasingy*) a nehmotná aktiva. Jestliže je určitá položka odpisů zahrnuta do nákladů segmentu, jsou příslušná aktiva také zahrnuta do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používaná pro celý podnik nebo pro vedení podniku. Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva, která jsou sdílena dvěma nebo více segmenty, jestliže existuje racionální základ pro jejich rozvržení na segment. Aktiva segmentu zahrnují goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný, nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě; náklady segmentu pak zahrnují veškeré ztráty ze snížení hodnoty uznané pro goodwill.
21. Oceňování aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv segmentu a závazků segmentu společnosti pořízené v rámci podnikové kombinace, a to dokonce i tehdy, když se tyto úpravy provádějí pouze za účelem přípravy konsolidované účetní závěrky a nejsou vykázané v samostatných účetních závěrkách mateřské společnosti ani dceřiných společností. Podobně jestliže pozemky, budovy a zařízení byly přeceněny po pořízení v souladu s modelem přecenění v IAS 16, pak ocenění aktiv segmentu odráží toto přecenění.

IFRS 3

- C6 V IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (podle novelizace v roce 2003), se vypouští odstavec 64.
- C7 IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Standard

Odstavec 108 se pozměňuje následovně:

108. U podnikové kombinace podnik vykáže aktiva a závazky vyplývající z požitků po skončení pracovního poměru v současné hodnotě závazku minus reálná hodnota všech aktiv plánu (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*). Současná hodnota závazku zahrnuje veškeré následující položky, a to i v případě, že je nabývaný podnik k datu akvizice ještě neuznal:

- (a) pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly před datem akvizice (bez ohledu na to, spadají-li či nespádají-li do rozptylu 10 %);
- (b) náklady na minulé služby, které vznikly ze změn požitků či ze zavedení plánu před datem akvizice;

a

...

- C8 V IAS 27 *Konsolidovaná a oddělená účetní závěrka*, odstavec 30, se pozměňuje následovně:

30. Výnosy a náklady na dceřinou společnost jsou zahrnuty v konsolidovaných finančních závěrkách od data akvizice, jak je uvedeno v IFRS 3. Výnosy a náklady...

- C9 IAS 28 *Investice do přidružených podniků* se pozměňuje následovně:

Definice spoluovládání v odstavci 2 se pozměňuje následovně:

Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílení kontroly nad ekonomickou aktivitou a existuje pouze tehdy, když strategická, finanční a provozní rozhodnutí, vztahující se k aktivitě, vyžadují jednomyslný souhlas stran, které se na kontrole podílejí (spoluvlastníků).

V odstavci 15 se vypouští odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinace*. Po této změně a změnách provedených na základě IFRS 5 *Fixní aktiva držena za účelem prodeje a ukončovaných činností*, odstavec 15, bude znít následovně:

15. Jestliže investice do přidruženého podniku dříve klasifikovaná jako držena za účelem prodeje již nesplňuje kritéria pro to, aby byla takto klasifikovaná, bude zaúčtována použitím ekvivalenční metody od data její klasifikace coby držené za účelem prodeje. Finanční závěrky za období od klasifikace coby držené za účelem prodeje se budou měnit odpovídajícím způsobem.

Odstavce 23 a 33 se mění následovně:

23. Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se podnik stává přidruženým podnikem. Při akvizici investice se zaúčtují veškeré rozdíly mezi nákladem na investici a podílem investora na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků podle IFRS 3 *Podnikové kombinace*. Proto:

- (a) Goodwill vztahující se k přidruženému podniku je zahrnutý v účetní hodnotě investice. Amortizace tohoto goodwillu však není povolena, a proto není zahrnuta do stanovení investorova podílu na ziscích a ztrátách přidruženého podniku.

- (b) Veškeré přebytky podílu investora v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nad pořizovacím nákladem investice jsou vyňaty z účetní hodnoty investice a místo toho jsou zahrnuty jako výnos při určení podílu investora na zisku nebo ztrátě přidruženého podniku v období, v němž byla investice pořizena.

Patřičné úpravy v podílu investora na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku po akvizici jsou také provedeny tak, aby byly zachyceny například odpisy odepisovatelných aktiv na základě jejich reálných hodnot ke dni akvizice. Podobně i příslušné úpravy podílu investora na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku po akvizici jsou provedeny s tím, aby přidružený podnik mohl vykázat ztráty ze snížení hodnoty jako je například goodwill nebo pozemky, budovy a zařízení.

33. Vzhledem k tomu, že goodwill zahrnutý do účetní hodnoty investice přidruženého podniku není odděleně uznán, netestuje se odděleně jeho případné snížení hodnoty aplikací požadavků testů snížení hodnoty goodwillu v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Místo toho se testuje snížení celé účetní hodnoty investice podle IAS 36 porovnáním její zpětně získatelné částky (vyšší z používané hodnoty a reálné hodnoty minus náklady na prodej) s její účetní hodnotou, kdykoli bude aplikace požadavků v IAS 39 naznačovat, že hodnota investice může být snížena. Při určení hodnoty z užívání investice podnik odhaduje:

- (a) její podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženým podnikem, včetně peněžních toků z operací přidruženého podniku a příjmů z konečného prodeje (pozbytí) investice;

nebo

- (b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že vzniknou z dividend, které budou přijaty z této investice, a z jejího konečného pozbytí.

Za správných předpokladů přinášejí obě metody stejný výsledek.

C10 IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* se pozměňuje následovně:

Definice spoulovládání v odstavci 3 se pozměňuje následovně:

Spoulovládání je smluvně dohodnuté sdílení kontroly nad ekonomickou aktivitou a existuje pouze tehdy, když strategická, finanční a provozní rozhodnutí vztahující se k aktivitě, vyžadují jednomyslný souhlas stran, které se na kontrole podílejí (spoluvlastníků).

Odstavec 11 se pozměňuje následovně:

11. Smluvní uspořádání zakládá spoulovládání společného podniku. Tento požadavek zajišťuje, aby žádný z jednotlivých spoluvlastníků nebyl v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost.

V odstavci 43 se vypouští odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinace*. Po této změně a změnách provedených na základě IFRS 5 *Fixní aktiva držena za účelem prodeje a ukončovaných činností*, odstavec 43, bude znít následovně:

43. Jestliže podíl ve spoulovládaném podniku dříve klasifikovaný jako držený za účelem prodeje již nesplňuje kritéria pro to, aby byl takto klasifikovaný, bude zaúčtovaný použitím poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody od data jeho klasifikace coby drženého za účelem prodeje. Finanční závěrky za období od data, kdy byl klasifikován jako držený za účelem prodeje, se budou měnit odpovídajícím způsobem.

IFRS 3

C11 IAS 32 - *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace* (podle novelizace v roce 2003), odstavec 4(c) je přečíslován na 4(d). Odstavec 4(d) je přečíslován jako 4(c) a pozměněn následovně:

- (c) **Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.**

Po této změně a změnách provedených na základě IFRS 4 *Pojistovací smlouvy* se odstavec 4(c) – (e) mění následovně:

- (c) **Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.**
- (d) **Pojistné smlouvy tak, jak jsou definovány v IFRS 4 Pojistné smlouvy. Tento standard se však týká derivativ, které jsou vloženy do pojistných smluv, jestliže IAS 39 požaduje, aby je jednotka účtovala odděleně.**
- (e) **Finanční nástroje, které jsou v působnosti IFRS 4, neboť obsahují prvek dobrovolné účasti. Ten, kdo vystavuje tyto nástroje, je osvobozen od aplikace odstavců 15-32 a AG25-AG35 tohoto Standardu v otázkách rozdílu mezi finančními závazky a nástroji vlastního kapitálu. Tyto nástroje jsou podmíněně dalšími požadavky tohoto standardu. Tento standard dále platí pro deriváty vložené do těchto nástrojů (viz IAS 39).**

Odstavec 4(f), vložený IFRS 2 *Úhrada akciemi*, zůstává nezměněn.

C12 V IAS 33 *Zisk na akcii*, odstavce 22 a 64 se pozměňují následovně:

22. Kmenové akcie vydané jako součást nákladu na podnikovou kombinaci jsou zahrnuty ve váženém průměrném počtu akcií od data akvizice. Je to z toho důvodu, že nabyvatel zahrnuje do své výsledovky zisky a ztráty nabyvaného podniku od tohoto data.
64. **Jestliže...bude zveřejněno. Navíc budou základní i zředěné zisky na akcii za všechna prezentovaná období upravené o dopad chyb a úprav vyplývajících ze změn v účetních politikách, které byly zachyceny retrospektivně.**

C13 V IAS 34 *Prozatímní účetní závěrky*, odstavce 16(i) a 18 se pozměňují následovně:

16. ...

- (i) **dopad změn ve struktuře podniku, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, akvizice nebo zrušení dceřiných společností a dlouhodobých investic, restrukturalizace nebo ukončování činností; v případě podnikových kombinací jednotka zveřejní informace, jejichž zveřejnění se požaduje na základě odstavců 66-73 IFRS 3 Podnikové kombinace;**

a

...

18. Ostatní Standardy specifikují požadavky na zveřejňování informací v účetní závěrce. V tomto kontextu představuje účetní závěrka kompletní soubor svých jednotlivých částí v podobě, v jaké je obvykle uváděna ve výroční zprávě a někdy i v jiných zprávách. S výjimkou případů požadovaných v odstavci 16(i) se nebudou požadovat zveřejnění požadovaná těmito jinými Standardy v případě, že mezitímní účetní závěrka podniku obsahuje jen zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky místo kompletního souboru účetní závěrky.

C14 V IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* se pozměňuje odstavec 5 následovně:

5. V případech, kdy se jiný standard zabývá specifickým typem rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, jednotka bude aplikovat onen standard na místo tohoto standardu. Například IFRS 3 *Podnikové kombinace* se zabývá zpracováním podmíněných pasiv převzatých v podnikové kombinaci nabyvatelem. A podobně určité typy rezerv jsou předmětem následujících standardů:

...

C15 IAS 39 - *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* (podle novelizace v roce 2003), odstavec 2 (f) a (h) se vypouští Standardem IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. Odstavec 2(g) se přečíslovuje jako odstavec 2(f) a pozmění, jak je uvedeno níže. Odstavec 2(g) se doplňuje, jak je uvedeno níže. Po těchto změnách a změnách provedených na základě IFRS 4, bude znít odstavec 2(d)-(g) následovně:

- (d) ***Finanční nástroje vystavené jednotkou, které vyhovují definici vlastního kapitálu v IAS 32 (včetně opcí a opčních listů). Držitel takovýchto nástrojů vlastního kapitálu bude aplikovat tento Standard na ony nástroje, pokud nevyhovují výjimce v (a) výše.***
- (e) ***Práva a závazky na základě pojistné smlouvy, jak je definováno v IFRS 4 Pojistné smlouvy nebo na základě smlouvy, která je v rámci působnosti IFRS 4, neboť obsahuje prvek dobrovolné účasti. Avšak tento Standard platí pro derivát, který je vložený do takovéto smlouvy, jestliže derivát sám není smlouvou v působnosti IFRS 4 (viz odstavce 10-13 a Dodatek A odstavce AG23-AG33). Jestliže je navíc pojistná smlouva smlouvou o finanční záruce, která byla uzavřena nebo zachována, a zaručuje převod aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v rámci působnosti tohoto Standardu, vydavatel bude aplikovat tento Standard na smlouvu (viz odstavec 3 a příloha A odstavec AG4A).***
- (f) ***Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.***
- (g) ***Smlouvy mezi nabyvatelem a prodávajícím v podnikové kombinaci o budoucí koupi nebo prodeji nabývaného podniku.***

Odstavec 2(i) a (j) je přečíslován na 2(h) a (i). Odstavec 2(i) byl vložený IFRS 2 *Úhrada akciemi*.

C16 [Dodatek neplatí pro prosté Standardy]

C17 [Dodatek neplatí pro prosté Standardy]

C18 SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky* se pozměňuje následovně.

Odstavce 8 – 10 se mění následovně:

8. Webové stránky vytvořené vývojem se vykazují jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, pokud kromě shody s obecnými požadavky uvedenými v IAS 38,21 upravujícími uznávání a prvotní ocenění nehmotného aktiva, splňuje podnik rovněž požadavky uvedené v IAS 38,57. Konkrétně může být podnik schopen splnit požadavek na prokázání toho, jak jsou jeho webové stránky schopny generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užítky podle IAS 38.57(d) tím, že jsou webové stránky například schopny přinášet výnosy, včetně přímých výnosů vyplývajících z možnosti zasílat prostřednictvím nich objednávky. Podnik není schopen prokázat, jak webové stránky vytvořené pouze nebo primárně pro podporu a reklamu jeho vlastních výrobků a služeb jsou schopny generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užítky, a proto musí být veškeré výdaje související s tvorbou takových stránek vykazány jako náklady účetního období, ve kterém vznikly.

IFRS 3

9. Veškeré interní náklady na tvorbu a provoz podnikových webových stránek se zachycují podle IAS 38. Pro správnou volbu účetního řešení je nezbytné posoudit jak podstatu každé z aktivit, které byly příčinou vynaložených nákladů (např. školení zaměstnanců, správa webových stránek), tak i jednotlivých etap tvorby webových stránek, případně jejich dalšího následného rozvoje (další vodítko poskytuje doplněk k této interpretaci). Například:
- (a) etapa plánování je svou podstatou podobná fázi výzkumu v IAS 38.54-.56. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly.
 - (b) etapy vývoje aplikací a infrastruktury, tvorby grafického vzhledu a tvorby obsahu v rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb podniku, jsou svojí podstatou podobné fázi vývoje podle IAS 38.57-.64. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách se zahrnou do nákladů pořízení webových stránek uznaných nehmotným aktivem v souladu s odstavcem 8 této interpretace, pokud jsou takovéto výdaje přímo přiřaditelné a jsou nezbytné pro tvorbu, výrobu nebo přípravu webové stránky tak, aby tato stránka mohla být v provozu způsobem, jaký management zamýšlel. Například výdaje na nákup nebo tvorbu obsahu (odlišného od obsahu, který slouží k podpoře a propagaci vlastních produktů podniku), který je specificky určen pro vytvářené webové stránky, nebo výdaje, které jsou nezbytné pro zpřístupnění takového obsahu (např. licenční poplatky za získání kopií dat) na vytvářených webových stránkách se zahrnují do nákladů vývoje, pokud vyhovují stanoveným kritériím. V souladu s IAS 38,71 však není možné výdaje na nehmotná aktiva, které již byly původně zahrnuté do nákladů v předchozích účetních závěrkách vykázat k pozdějšímu datu jako náklady na pořízení nehmotného aktiva (například tehdy, když již byla plně odepsána pořizovací cena autorských práv, a obsah se následně poskytuje na webové stránce.
 - (c) výdaje, které se vyskytly v průběhu etapy tvorby obsahu, a to v rozsahu připadajícím na podporu a propagaci vlastních výrobků a služeb podniku (např. digitální fotografie výrobků), se vykazují v souladu s IAS 38.69(c) jako náklad toho účetního období, ve kterém k nim došlo. Například výdaje za odborné služby spojené s vytvořením digitálních fotografií vlastních výrobků podniku a se zdokonalením jejich zobrazování se vykází jako náklad toho účetního období, kdy byly uvedené odborné služby provedeny a ne až v období, kdy budou tyto digitální fotografie prezentovány na webových stránkách.
 - (d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byl dokončena tvorba webových stránek. Výdaje, které vzniknou v této etapě se již vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria IAS 38,18.
10. Počáteční ocenění webových stránek, které jsou uznány nehmotným aktivem podle odstavce 8 této interpretace se provede v souladu s požadavky IAS 38.72-.87. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti by se měla předpokládat krátká životnost.

Odstavec **Datum účinnosti** se pozměňuje následovně:

Datum účinnosti: tato interpretace se stává účinnou 25. března 2002. Dopady použití této interpretace se začítají za použití přechodných ustanovení IAS 38, která byla vydaná v roce 1998. Proto jestliže webová stránka nesplňuje kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, ale byla dříve uznána jako aktivum, položka bude vyřazena z aktiv k datu, kdy se tato interpretace stává účinnou. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňují kritéria pro jejich uznání nehmotným aktivem, avšak nebyly dříve jako aktivum vykazovány, nehmotné aktivum nebude vykázáno k datu účinnosti této interpretace. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání nehmotným aktivem byly již dříve jako aktivum vykazovány, a oceněny v okamžiku vzniku na úrovni nákladů spojených s jejich pořízením, předpokládá se, že tak bylo provedeno správně.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 4

IFRS 4

Pojistné smlouvy

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-12
Vložené deriváty	7-9
Oddělení depozitních složek	10-12
Účtování a oceňování	13-35
Dočasné výjimky z některých jiných IFRS	13-20
Test přiměřenosti závazku	15-19
Snížení hodnoty zajistných aktiv	20
Změny v účetních zásadách	21-30
Současné tržní úrokové sazby	24
Pokračování současných postupů	25
Opatrnost	26
Budoucí investiční marže	27-29
Stínové účtování	30
Pojistné smlouvy získané v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia	31-33
Prvky dobrovolné účasti	34-35
Prvky dobrovolné spoluúčasti v pojistných smlouvách	34
Prvky dobrovolné spoluúčasti ve finančních nástrojích	35
Zveřejnění	36-39
Vysvětlení účtovaných částek	36-37
Částka, termíny a nejistoty peněžních toků	38-39
Datum účinnosti a přechodná ustanovení	40-45
Zveřejnění	42-44
Reklasifikace finančních aktiv	45

ÚČEL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikace účetního výkaznictví pro *pojistné smlouvy* pro všechny podniky vydávající takovéto smlouvy (označované v tomto IFRS jako *pojišťovatel*), dokud Rada neukončí druhou fázi svého projektu o pojistných smlouvách. Tento IFRS zejména požaduje:
 - (a) omezená zlepšení účetnictví pro pojistné smlouvy ze strany pojišťovatelů.

IFRS 4

- (b) zveřejnění informací, jež budou identifikovat a vysvětlovat částky v účetní závěrce pojišťovatele. Jedná se o informace vyplývající z pojistných smluv, které pomohou uživatelům těchto účetních závěrek pochopit částku, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků z pojistných smluv.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Jednotka bude aplikovat tento IFRS na:
- (a) pojistné smlouvy (včetně *zajistných smluv*), které vystavuje, a zajistné smlouvy, které drží.
- (b) finanční nástroje, které vystavuje s *prvkem dobrovolné spoluúčasti* (viz odstavec 35). IAS 32 - *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace* požaduje zveřejnění informací o finančních nástrojích včetně takových finančních nástrojů, které obsahují takovýto prvek.
3. Tento IFRS se nezabývá jinými aspekty účetnictví pojišťovatelů, jako je například účtování finančních aktiv držených pojišťovatelem a finančních závazků vystavených pojišťovatelem (viz IAS 32 a IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování*) s výjimkou přechodných ustanovení v odstavci 45.
4. Jednotka nebude aplikovat tento IFRS na:
- (a) záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem (viz IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*).
- (b) pohledávky a závazky vůči zaměstnancům na základě plánů zaměstnaneckých výhod (viz IAS 19 *Plány zaměstnaneckých výhod* a IFRS 2 *Platby akciemi*) a závazky z titulu penzijních dávek vykazovaných dávkově definovanými penzijními plány (viz IAS 26 *Penzijní plány*).
- (c) smluvní práva nebo smluvní závazky, které jsou podmíněny budoucím použitím nebo právem použít položky nefinančního typu (například licence, autorské honoráře, podmíněné splátky leasingu a podobné položky) stejně jako záruka zbytkové hodnoty pro nájemce zapracovaná do finančního leasingu (viz IAS 17 *Leasingy*, IAS 18 *Výnosy* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*).
- (d) finanční záruky, k nimž se jednotka zaváže nebo které si ponechá při převodu finančních aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v rámci působnosti IAS 39 bez ohledu na to, zda jsou finanční záruky popsány jako finanční záruky, akreditivy nebo pojistné smlouvy (viz IAS 39).
- (e) podmíněná úhrada hrazená nebo inkasovaná při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).
- (f) *Přímé pojistné smlouvy*, které drží jednotka (tj. přímé pojistné smlouvy, v nichž je jednotka *pojištěncem*). *Postupník* (tj. ten, kdo postupuje část rizika zajišťovateli) bude aplikovat tento IFRS na zajistné smlouvy, které drží.
5. Pro snazší odkaz se v tomto IFRS popisují veškeré jednotky, které vystavují pojistnou smlouvu coby pojišťovatelé, ať se jedná o pojišťovatele, který se považuje za pojišťovatele z pohledu práva nebo dohledu, či nikoliv.
6. Zajistná smlouva je typem pojistné smlouvy. V této souvislosti se veškeré odkazy v tomto IFRS na pojistné smlouvy týkají také zajistných smluv.

Vložené deriváty

IFRS 4

7. IAS 39 požaduje, aby jednotka oddělila některé vložené deriváty od jejich hostitelské smlouvy, ocenila je v *reálné hodnotě* a zahrnula změny v jejich reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. IAS 39 platí pro deriváty vložené do pojistné smlouvy, pokud vložený derivát jako takový není pojistnou smlouvou.
8. Výjimkou z požadavku IAS 39 pojišťovatel nemusí oddělovat a oceňovat v reálné hodnotě opci pojištěnce odstoupit od pojistné smlouvy za fixní částku (nebo za částku vycházející z fixní částky a úrokové sazby), i kdyby se realizační cena lišila od účetní hodnoty hostitelského *pojistného závazku*. Avšak požadavek v IAS 39 se nevztahuje na prodejní opci nebo odkupní opci vloženou do pojistné smlouvy, pokud se výkupní hodnota vrácené pojistky liší v závislosti na změně hodnoty finanční proměnné (jako je komoditní nebo akciová cena nebo index) nebo nefinanční proměnné, která není specifická pro některou stranu smlouvy. Tento požadavek dále také platí, pokud se schopnost držitele pojistky vykonat prodejní opci nebo odkupní opci spouští se změnou v takovéto proměnné (například prodejní opce, kterou je možné uplatnit, pokud index akciového trhu dosáhne určené úrovně).
9. Odstavec 8 platí stejně pro opční práva vydat finanční nástroj obsahující prvek dobrovolné účasti.

Oddělení depozitních složek

10. Některé pojistné smlouvy obsahují jak složku pojistnou tak *složku depozitní*. V některých případech je požadováno nebo povoleno, aby pojišťovatel *oddělil* tyto dvě složky:
 - (a) Oddělení se požaduje, pokud jsou splněny obě následující podmínky:
 - (i) Pojišťovatel je schopen ocenit depozitní složku (včetně veškerých vložených opcí na odkup pojistky) odděleně (tj. bez zohlednění pojistné složky).
 - (ii) Účetní zásady pojišťovatele jinak nevyžadují, aby se zaúčtovaly všechny závazky a práva vyplývající z depozitní složky.
 - (b) Oddělení je povoleno, ale nikoli požadováno, pokud může pojišťovatel ocenit depozitní složku odděleně jako v písmenu (a)(i), ale jeho účetní zásady požadují, aby zaúčtoval veškeré závazky a práva vyplývající z depozitní složky, bez ohledu na bázi, která byla použita při oceňování těchto práv a závazků.
 - (c) Oddělení je zakázáno, pokud pojišťovatel nemůže ocenit depozitní složku odděleně, jak požaduje písmeno (a)(i).
11. Následuje příklad situace, kdy účetní zásady pojišťovatele nepožadují, aby se zaúčtovaly veškeré závazky vyplývající z depozitní složky. Postupník přijímá kompenzaci za ztráty od *zajišťovatele*, ale smlouva zavazuje postupníka, aby splatil kompenzaci v budoucích letech. Tento závazek vyplývá z depozitní složky. Pokud by účetní zásady postupníka jinak povolily zaúčtování kompenzace jako výnosu bez uznání výsledného závazku, oddělení je požadováno.
12. Při oddělení smlouvy pojišťovatel musí:
 - (a) aplikovat tento IFRS na pojistnou složku.
 - (b) aplikovat IAS 39 na depozitní složku.

IFRS 4

ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Dočasné výjimky z některých jiných IFRS

13. Odstavce 10 – 12 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* uvádějí kritéria, která by měla jednotka použít při vývoji účetních pravidel, pokud se na určitou položku nevztahuje žádný IFRS. Na základě tohoto IFRS je však pojišťovatel zbaven povinnosti aplikovat tato kritéria na své účetní postupy pro:
- (a) pojistné smlouvy, které vystavuje (včetně souvisejících pořizovacích nákladů a souvisejících nehmotných statků, jako například těch, které jsou popsány v odstavcích 31 a 32);

a
 - (b) zajištění smlouvy, které drží.
14. Tento IFRS však nevyjímá pojišťovatele z některých důsledků kritérií v odstavcích 10-12 IAS 8. Konkrétně pojišťovatel:
- (a) nebude vykazovat jako závazek jakékoli rezervy na případné budoucí nároky, pokud tyto nároky vzniknou na základě pojistných smluv, které neexistují k rozvahovému dni (jako jsou rezervy pro případ katastrof a vyrovnávací rezervy).
 - (b) provede *test přiměřenosti závazku* popsany v odstavcích 15-19.
 - (c) Odstraní pojistnou odpovědnost (nebo část pojistné odpovědnosti) ze své rozvahy tehdy a jen tehdy, když tato odpovědnost zanikne, tj. když závazek specifikovaný ve smlouvě je splněn, zrušen nebo vyprší jeho platnost.
 - (d) Nebude kompenzovat:
 - (i) *zajistná aktiva* souvisejícími pojistnými závazky;

nebo
 - (ii) příjmy a výdaje ze zajištění smluv proti výdajům nebo příjmům ze souvisejících pojistných smluv.
 - (e) Zváží, zda nedošlo ke snížení hodnoty zajištění aktiv (viz odstavec 20).

Test přiměřenosti závazku

15. **Pojišťovatel zhodnotí ke každému datu vykazování, zda jsou jeho uznané pojistné závazky přiměřené, za použití současných odhadů budoucích peněžních toků na základě jeho pojistných smluv. Pokud z takového posouzení vyplyne, že účetní hodnota jeho pojistných závazků (po odpočtu souvisejících odložených pořizovacích nákladů a souvisejících nehmotných aktiv jako například těch, která byla popsána v odstavcích 31 a 32) je nepřiměřená z pohledu odhadovaných budoucích peněžních toků, celý tento schodek se zaúčtuje do výsledovky.**
16. Pokud pojišťovatel použije test přiměřenosti závazku, jenž bude splňovat určené minimální požadavky, tento IFRS nebude ukládat žádné další požadavky. Minimální požadavky jsou následující:
- (a) Test bude brát v úvahu současné odhady všech smluvních peněžních toků a souvisejících peněžních toků jako jsou výdaje spojené s vyřizováním pojistných škod stejně jako peněžních toků vyplývajících z vložených opcí a záruk.
 - (b) Pokud test ukáže, že je výše závazku nepřiměřená, celý schodek bude zaúčtován do výsledovky.

17. Pokud účetní postupy pojišťovatele nevyžadují test přiměřenosti závazku, který splňuje minimální požadavky odstavce 16, pojišťovatel:
- (a) stanoví účetní hodnotu relevantních pojistných závazků (*) po odpočtu účetní hodnoty:
 - (i) veškerých souvisejících odložených pořizovacích nákladů;
 - a
 - (ii) veškerých souvisejících nehmotných aktiv, jako například těch, která byla získána v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia (viz odstavce 31 a 32). Avšak související zajistná aktiva nejsou brána v úvahu, neboť pojišťovatel je účtuje odděleně (viz odstavec 20).
 - (b) stanoví, zda částka popsaná v (a) je nižší než účetní hodnota, která by byla požadována, pokud by relevantní pojistné závazky spadaly do působnosti IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Pokud bude nižší, pojišťovatel zaúčtuje celý rozdíl do zisku nebo ztráty a sníží účetní hodnotu souvisejících odložených pořizovacích nákladů nebo souvisejících nehmotných aktiv nebo zvýší účetní hodnotu relevantních pojistných závazků.
18. Pokud test přiměřenosti závazku pojišťovatele splňuje minimální požadavky odstavce 16, tento test se použije na úrovni seskupení specifikovaného v onom testu. Pokud jeho test přiměřenosti závazku nesplňuje tyto minimální požadavky, srovnání popsané v odstavci 17 se provede na úrovni portfolia smluv, které budou podléhat přibližně stejným rizikům a budou řízeny společně jako jediné portfolio.
19. Částka popsaná v odstavci 17(b) (tj. výsledek aplikace IAS 37) bude odrážet budoucí investiční marže (viz odstavce 27-29), tehdy a jen tehdy, když částka popsaná v odstavci 17(a) bude také odrážet tyto marže.

Snížení hodnoty zajistných aktiv

20. Pokud se sníží hodnota zajistného aktiva postupníka, tento postupník sníží odpovídajícím způsobem účetní hodnotu a zaúčtuje ztrátu ze snížení hodnoty do výsledovky. Hodnota zajistného aktiva se sníží tehdy, a jen tehdy, když:
- (a) v důsledku události, která nastala po prvotním zaúčtování zajistného aktiva, existuje objektivní důkaz, že postupník nemusí obdržet všechny částky, které by měl dostat podle podmínek smlouvy;
 - a
 - (b) tato událost má spolehlivě měřitelný dopad na částky, které postupník obdrží od zajišťovatele.

Změny v účetních zásadách

21. Odstavce 22 – 30 se vztahují jak na změny, které provedl pojišťovatel, jenž již používá IFRS, tak i na změny, které provedl pojišťovatel, jenž aplikuje IFRS poprvé.
22. **Pojišťovatel může změnit své účetní zásady pro pojistné smlouvy tehdy a jen tehdy, pokud změna způsobí, že účetní závěrky budou relevantnější pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů, a ne méně spolehlivé nebo sice spolehlivější, ale méně relevantní pro tyto potřeby. Pojišťovatel bude posuzovat relevanci a spolehlivost podle kritérií IAS 8.**

(*) Relevantní pojistné závazky jsou takové pojistné závazky (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva), pro něž účetní postupy pojišťovatele nevyžadují test přiměřenosti závazku, který splňuje minimální požadavky v odstavci 16.

IFRS 4

23. Pro obhájení změny v účetních zásadách u pojistných smluv musí pojišťovatel prokázat, že změna přibližuje jeho účetní závěrku kritériím IAS 8, ale tato změna nemusí dosáhnout plného souladu s těmito kritérii. Následující konkrétní otázky jsou probrány níže:
- (a) současné úrokové sazby (odstavec 24);
 - (b) pokračování existujících postupů (odstavec 25);
 - (c) opatrnost (odstavec 26);
 - (d) budoucí investiční marže (odstavec 27 – 29);
- a
- (e) stínové účtování (odstavec 30).

Současné tržní úrokové sazby

24. Pojišťovateli je povoleno, ale není od něj požadováno, aby změnil své účetní postupy tak, že přecení určené pojistné závazky (*) s cílem zohlednit současné tržní úrokové sazby a zaúčtuje změny v těchto závazcích do zisku nebo ztráty. V té době také může zavést účetní postupy, jež vyžadují jiné současné odhady a předpoklady pro určené závazky. Volba v tomto odstavci umožňuje pojišťovateli změnit účetní postupy pro určené závazky bez nutnosti důsledné aplikace těchto postupů na všechny podobné závazky, jak by jinak požadoval IAS 8. Pokud pojišťovatel vybere závazky, u nichž uplatní tuto volbu, bude nadále aplikovat současné tržní úrokové sazby (a, pokud to bude použitelné, jiné současné odhady a předpoklady) důsledně ve všech obdobích a u všech těchto závazků, dokud nezaniknou.

Pokračování současných postupů

25. Pojišťovatel může pokračovat v následujících postupech, avšak nová aplikace kteréhokoli z těchto postupů nevyhovuje odstavci 22:
- (a) Oceňování pojistných závazků bez použití metody diskontování.
 - (b) Oceňování smluvních práv k budoucím poplatkům za správu investic v částce, která překračuje jejich reálnou hodnotu tak, jak vyplývá ze srovnání s běžnými poplatky účtovanými ostatními účastníky trhu za podobné služby. Je pravděpodobné, že reálná hodnota při vzniku těchto smluvních práv se rovná zaplaceným pořizovacím nákladům, pokud nejsou budoucí poplatky pro správce investic a související náklady mimo rozmezí obvyklých srovnatelných cen na trhu.
 - (c) Používání nejednotných účetních postupů pro pojistné smlouvy (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva, pokud existují) dceřiných společností, s výjimkou případů uvedených v odstavci 24. Pokud nejsou tyto účetní postupy jednotné, pojišťovatel je může změnit, pokud změna nepřinese příliš odlišností mezi účetními postupy a pokud bude vyhovovat ostatním požadavkům tohoto IFRS.

Opatrnost

26. Pojišťovatel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení přílišné opatrnosti. Pokud však pojišťovatel již oceňuje své pojistné smlouvy s dostatečnou opatrností, nebude zavádět žádná další opatření pro posílení principu opatrnosti.

(*) V tomto odstavci pojistné závazky zahrnují související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva, jako například ta, která jsou uvedena v odstavcích 31 a 32.

Budoucí investiční marže

IFRS 4

27. Pojišťovatel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení budoucích investičních marží. Existuje však vyvrátitelná domněnka, že účetní závěrka pojišťovatele bude méně relevantní a spolehlivá, pokud pojišťovatel zavede účetní postupy, které budou odrážet budoucí investiční marže v oceňování pojistných smluv, pokud tyto marže neovlivní smluvní platby. Dva příklady účetních postupů, které odrážejí tyto marže jsou:
- (a) používání diskontní sazby, která odráží odhadovanou návratnost aktiv pojišťovatele;
- nebo
- (b) plánování návratnosti těchto aktiv v odhadnuté míře návratnosti, diskontování těchto plánovaných výnosů rozdílnou sazbou a zahrnutí výsledku do ocenění závazku.
28. Pojišťovatel může překonat vyvrátitelnou domněnku popsanou v odstavci 27 tehdy a jen tehdy, když ostatní složky změny účetních postupů zvýší relevanci a spolehlivost účetní závěrky takovým způsobem, aby se vyvážilo snížení relevance a spolehlivosti způsobené zahrnutím budoucích investičních marží. Například předpokládáme, že současné účetní postupy pojišťovatele pro pojistné smlouvy zahrnují již od počátku příliš opatrné předpoklady a diskontní sazbu předepsanou regulátorem bez přímého odkazu na tržní podmínky a ignorují některé vložené opce a záruky. Pojišťovatel by mohl zvýšit relevanci své účetní závěrky, aniž by se snížila její spolehlivost tím, že by se přiklonil ke komplexní investorsky orientované bázi účetnictví, která je široce používaná a zahrnuje:
- (a) současné odhady a předpoklady;
 - (b) přiměřenou (ale nikoli příliš opatrnou) úpravu zohledňující rizika a nejistoty;
 - (c) oceňování, která odrážejí vnitřní i časovou hodnotu vložených opcí a záruk;
- a
- (d) současnou tržní diskontní sazbu i tehdy, pokud tato diskontní sazba odráží odhadovanou návratnost aktiv pojišťovatele.
29. V některých případech k oceňování se používá diskontní sazba ke stanovení současné hodnoty budoucí ziskové marže. Tato zisková marže se potom přiřadí k různým obdobím za použití vzorce. V těchto případech ovlivňuje diskontní sazba ocenění závazku pouze nepřímo. Zejména používání méně vhodné diskontní sazby má omezený nebo nulový efekt na prvotní ocenění závazku. V jiných případech však určuje diskontní sazba ocenění závazku přímo. Vzhledem k tomu, že zavedení diskontní sazby na bázi aktiv má významnější vliv, v posledním případě je vysoce nepravděpodobné, že by pojišťovatel mohl překonat vyvrátitelnou domněnku popsanou v odstavci 27.

Stínové účtování

30. V některých účetních modelech mají realizované zisky nebo ztráty z aktiv pojišťovatele přímý dopad na ocenění některých nebo všech (a) jeho pojistných závazků, (b) souvisejících odložených pořizovacích nákladů a (c) souvisejících nehmotných aktiv, jako například těch, které jsou popsány v odstavcích 31 a 32. Je povoleno, ale nikoli požadováno, aby pojišťovatel změnil své účetní postupy tak, aby zaúčtovaný, ale dosud nerealizovaný zisk nebo ztráta v aktivu ovlivnily tato ocenění stejně jako realizovaný zisk nebo ztráta. Související úprava pojistného závazku (nebo odložených pořizovacích nákladů nebo nehmotných aktiv) se zaúčtuje do vlastního kapitálu tehdy, a jen tehdy, pokud se nerealizované zisky nebo ztráty účtují přímo do vlastního kapitálu. Tato praxe se někdy popisuje jako „stínové účtování“.

IFRS 4

Pojistné smlouvy získané v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia

31. V zájmu splnění požadavků IFRS 3 *Podnikové kombinace* pojišťovatel k datu akvizice stanoví reálnou hodnotu převzatých pojistných závazků a *pojistných aktiv* získaných v podnikové kombinaci. Je povoleno, ale nikoli požadováno, aby pojišťovatel použil rozšířenou prezentaci, která rozdělí reálnou hodnotu získaných pojistných smluv do dvou složek:
- (a) závazek oceněný v souladu s účetními postupy pojišťovatele pro pojistné smlouvy, které vydá;
- a
- (b) nehmotné aktivum představující rozdíl mezi (i) reálnou hodnotou získaných smluvních pojistných práv a převzatých pojistných závazků a (ii) částkou popsanou v písmeni (a). Následná ocenění tohoto aktiva musí být v souladu s oceněním souvisejícího pojistného závazku.
32. Pojišťovatel, jenž získal portfolio pojistných smluv, může použít rozšířenou prezentaci popsanou v odstavci 31.
33. Nehmotná aktiva popsaná v odstavcích 31 a 32 jsou vyňata z rozsahu působnosti IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. IAS 36 a IAS 38 se však týkají zákaznických seznamů a vztahů odrážejících očekávání budoucích smluv, které nejsou součástí smluvních pojistných práv a smluvních pojistných závazků, jež existovaly ke dni podnikové kombinace nebo převodu portfolia.

*Prvky dobrovolné účasti**Prvky dobrovolné spoluúčasti v pojistných smlouvách*

34. Některé pojistné smlouvy obsahují mimo *záručního prvku* též prvek dobrovolné spoluúčasti. Výstavce takovéto smlouvy:
- (a) může, ale nemusí zaúčtovat záruční prvek odděleně od prvku dobrovolné spoluúčasti. Pokud je výstavce nezaúčtuje odděleně, bude celou smlouvu klasifikovat jako závazek. Pokud je výstavce bude klasifikovat odděleně, bude klasifikovat záruční prvek jako závazek.
- (b) pokud zaúčtuje prvek dobrovolné spoluúčasti odděleně od záručního prvku, bude klasifikovat prvek dobrovolné spoluúčasti buď jako závazek nebo jako samostatnou složku vlastního kapitálu. Tento IFRS neuvádí, jakým způsobem výstavce určuje, zda je tento prvek závazkem nebo vlastním kapitálem. Výstavce může rozdělit tento prvek do složky závazku a vlastního kapitálu a pro toto rozdělení musí použít konzistentní účetní postup. Výstavce nesmí klasifikovat tento prvek jako přechodnou kategorii, která není ani závazkem ani vlastním kapitálem.
- (c) může uznat veškeré přijaté pojistné jako výnos bez oddělení části, která se vztahuje ke složce vlastního kapitálu. Výsledné změny v záručním prvku a ve složce prvku dobrovolné spoluúčasti klasifikované jako závazek budou zaúčtovány do výsledovky. Pokud je prvek dobrovolné spoluúčasti nebo jeho složka klasifikován ve vlastním kapitálu, část zisku nebo ztráty může být přiřazena k tomuto prvku (stejným způsobem jako může být část přiřaditelná menšinovým podílům). Výstavce zaúčtuje část zisku nebo ztráty přiřazenou k jakékoli složce vlastního kapitálu obsahující prvek dobrovolné spoluúčasti jako alokaci zisku nebo ztráty, a nikoli jako náklad nebo výnos (viz IAS 1 *Prezentace účetních závěrek*).
- (d) Pokud smlouva obsahuje vložený derivát v působnosti IAS 39, bude na tento vložený derivát aplikovat IAS 39.
- (e) Ve všech ohledech, které nebyly popsány v odstavcích 14-20 a 34(a)(d), bude pokračovat u těchto smluv ve svých současných účetních postupech, pokud tyto účetní postupy nezmění způsobem, který by odpovídal odstavcům 21-30.

35. Požadavky v odstavci 34 se také vztahují na finanční nástroj, který obsahuje prvek dobrovolné účasti. Navíc:
- (a) Pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek dobrovolné účasti jako závazek, bude aplikovat test přiměřenosti závazku v odstavcích 15 – 19 na celou smlouvu (tj. jak na záruční prvek, tak na prvek dobrovolné spoluúčasti). Výstavce nemusí určovat částku, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční prvek.
 - (b) Pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek nebo jeho část jako zvláštní komponent vlastního kapitálu, závazek zaúčtovaný z celé smlouvy nebude nižší než částka, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční prvek. Tato částka bude zahrnovat vnitřní hodnotu opce na odstoupení od smlouvy, ale nemusí zahrnovat její časovou hodnotu, pokud odstavec 9 vyjímá tuto opci z ocenění reálnou hodnotou. Výstavce nemusí zveřejňovat částku, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční prvky, a stejně tak nemusí tuto částku odděleně prezentovat. Dále výstavce nemusí určovat onu částku, pokud je celkový zaúčtovaný závazek zřetelně vyšší.
 - (c) Ačkoli jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce může nadále účtovat pojistné z těchto smluv jako výnos a jako náklad účtovat výsledné zvýšení účetní hodnoty závazku.

ZVEŘEJNĚNÍ

Vysvětlení účtovaných částek

36. **Pojišťovatel zveřejní informace, které budou identifikovat a vysvětlovat částky v jeho účetní závěrce vyplývající z pojistných smluv.**
37. V zájmu naplnění podmínek odstavce 36 zveřejní pojišťovatel následující:
- (a) Své účetní postupy u pojišťovacích smluv a souvisejících aktiv, závazků, výnosů a nákladů.
 - (b) Uznaná aktiva, závazky, výnosy a náklady (a také peněžní toky, pokud prezentuje svůj výkaz peněžních toků za použití přímé metody) vyplývající z pojistných smluv. Je-li pojišťovatel postupníkem (postupuje-li část rizika zajišťovateli), zveřejní dále:
 - (i) zisky a ztráty účtované do výsledovky při koupi zajištění;
 - a
 - (ii) pokud postupník odloží a amortizuje zisky a ztráty vznikající při koupi zajištění, amortizaci za příslušné období a částky, které zůstanou neamortizované na počátku a konci období.
 - (c) Proces použitý pro stanovení předpokladů, které mají největší dopad na stanovení účtovaných částek popsanych v písmenu (b). Pokud je to proveditelné, pojišťovatel také zveřejní kvantifikaci těchto předpokladů.
 - (d) Dopad změn v předpokladech použitých při oceňování pojistných aktiv a závazků s odděleným uvedením dopadu každé změny, která má významný dopad na účetní závěrku.
 - (e) Odsouhlasení změn v pojistných závazcích, zajištěných aktivech a souvisejících odložených pořizovacích nákladech, pokud vzniknou.

IFRS 4

Částka, termíny a nejistoty peněžních toků

38. **Pojišťovatel zveřejní informace, které pomohou uživatelům pochopit částku, termíny a nejistoty peněžních toků z pojistných smluv.**
39. K naplnění požadavků odstavce 38 zveřejní pojišťovatel následující:
- (a) Své cíle při řízení rizik vyplývajících z pojistných smluv a své postupy pro zmírnění těchto rizik.
 - (b) Podmínky pojistných smluv, které mají podstatný vliv na částku, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků pojišťovatele.
 - (c) Informace o *pojistném riziku* (před i po zmírnění rizik pomocí zajištění), včetně informací o:
 - (i) citlivosti zisku nebo ztrát a vlastního kapitálu vůči změnám proměnných, které na ně mají podstatný vliv.
 - (ii) koncentraci pojistného rizika
 - (iii) skutečné pojistné události ve srovnání s předchozími odhady (tj. vývoj pojistných nároků). Zveřejnění vývoje pojistných nároků se uvádí zpětně od období, kdy vznikl nejzazší věcný nárok, u něhož stále trvá nejistota v částce a termínech škodných výplat, avšak nemusí jít zpět o více než deset let. Pojišťovatel nemusí zveřejnit tyto informace pro škody, u nichž se nejistota o částce a termínu výplat škod typicky vyřeší během jednoho roku.
 - (d) Informace o riziku úrokové míry a úvěrovém riziku, které by požadoval IAS 32, pokud by byly pojistné smlouvy v působnosti IAS 32.
 - (e) Informace o vystavení riziku úrokové míry nebo tržnímu riziku u vložených derivátů obsažených v hostitelské pojistné smlouvě, pokud se od pojišťovatele nepožaduje ocenění vložených derivátů reálnou hodnotou, a ten je neprovádí.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Přechodná ustanovení v odstavcích 41-45 se týkají jak jednotky, která již aplikuje IFRS, když použije tento IFRS poprvé, tak jednotky, která používá IFRS poprvé (prvouživatel).
41. Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace je podporována. Pokud jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

Zveřejnění

42. Jednotka nemusí aplikovat požadavky na zveřejnění uvedené v tomto IFRS na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím začínajícím před 1. lednem 2005 s výjimkou zveřejnění požadovaných v odstavci 37(a) a (b) o účetních postupech, a o účtování aktiv, závazků, výnosů a nákladů (a peněžní toky, je-li použita přímá metoda).
43. Pokud je neproveditelné aplikovat určitý požadavek odstavců 10 – 35 na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím začínajícím 1. ledna 2005 nebo dříve, jednotka tuto skutečnost zveřejní. Použití testu přiměřenosti závazku (odstavce 15 – 19) na takovou srovnatelnou informaci může být někdy neproveditelné, ale je vysoce nepravděpodobné, že bude neproveditelné splnění ostatních požadavků odstavců 10 – 35 na takovéto srovnatelné informace. IAS 8 vysvětluje termín „neproveditelné“.

44. Při aplikaci odstavce 39(c)(iii) nemusí jednotka zveřejnit informace o vývoji škody, k níž došlo dříve než pět let před koncem prvního účetního období, v němž aplikuje tento IFRS. Pokud je při prvním použití tohoto IFRS neproveditelné připravit informace o vývoji škod, k nimž došlo před začátkem nejzazšího období, pro něž jednotka prezentuje plné srovnatelné informace vyhovující tomuto IFRS, jednotka tuto skutečnost zveřejní.

Reklasifikace finančních aktiv

45. Když pojišťovatel změní své účetní postupy pro pojistné závazky, je povoleno, ale není požadováno překlasifikovat některá nebo všechna jeho finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou proti zisku nebo ztrátě. Tato reklasifikace je povolena, pokud pojišťovatel změní účetní postupy při první aplikaci tohoto IFRS, a pokud provede následnou změnu postupů povolenou na základě odstavce 22. Reklasifikace je změnou v účetních postupech a platí pro ni IAS 8.
-

IFRS 4

DODATEK A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

postupník	Pojištěnec na základě zajistné smlouvy.
depozitní složka	Smluvní složka, která není zaúčtována jako derivát podle IAS 39, a byla by v působnosti IAS 39, pokud by byla zvláštním nástrojem.
přímá pojistná smlouva	Pojistná smlouva ; která není zajistnou smlouvou .
prvky dobrovolné spoluúčasti	Smluvní právo přijmout jako doplněk k zaručeným užitkům následující dodatečné užitky: (a) takové, u nichž je pravděpodobné, že budou významnou částí celkových smluvních užitků; (b) takové, jejichž částka nebo termín je smluvně na vůli výstavce; a (c) takové, které se smluvně zakládají na: (i) výkonosti určité skupiny smluv nebo určitého typu smlouvy; (ii) realizovaných a/nebo nerealizovaných investičních výnosech z určené skupiny aktiv držení výstavcem; nebo (iii) zisku nebo ztrátě společnosti, fondu nebo jiné jednotky, která vystavuje smlouvu.
reálná hodnota	Částka, za kterou lze v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směnít aktivum nebo vypořádat závazek.
finanční riziko	Riziko možné budoucí změny v jedné nebo více specifikovaných úrokových sazbách, ceně finančního nástroje, ceně komodity, v měnovém kurzu, cenovém indexu, úvěrovém ratingu nebo úvěrovém indexu nebo jiné proměnné za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná výlučně spojena s jednou stranou smlouvy.
zaručené užitky	Platby nebo jiné užitky, na které má určitý pojištěnec nebo investor bezpodmínečné právo, jenž nepodléhá smluvní vůli výstavce.
záruční prvek	Povinnost platit zaručené užitky zahrnuté ve smlouvě, jež obsahuje prvek dobrovolné účasti .
pojistné aktivum	Čistá smluvní práva pojišťovatele na základě pojistné smlouvy .
pojistná smlouva	Smlouva, na jejímž základě jedna strana (pojišťovatel) přijímá významné pojistné riziko jiné strany (pojištěnce) tím, že souhlasí s kompenzací pojištěnce, pokud by určitá konkrétní nejistá událost v budoucnosti (pojistná událost) negativně ovlivnila pojištěnce. (Viz Dodatek B obsahující instrukce k této definici.)
pojistný závazek	Čisté smluvní závazky pojišťovatele na základě pojistné smlouvy .
pojistné riziko	Jiné než finanční riziko převedené od majitele pojistky na výstavce.
pojistná událost	Nejistá budoucí událost, která je kryta pojistnou smlouvou a tvoří pojistné riziko .

pojišťovatel	Strana, která má na základě pojistné smlouvy závazek kompenzovat pojištěnce , pokud nastane pojistná událost .
test přiměřenosti závazku	Posouzení toho, zda účetní hodnota pojistného závazku musí být zvýšena (nebo účetní hodnota souvisejících odložených pořizovacích nákladů nebo souvisejících nehmotných aktiv snížena) na základě prověrky budoucích peněžních tocích.
pojištěnec	Strana, která má právo na kompenzaci na základě pojistné smlouvy , pokud dojde k pojistné události .
zajistná aktiva	Čistá smluvní práva postupníka na základě zajistné smlouvy .
zajistná smlouva	Pojistná smlouva vystavená jedním pojišťovatelem (zajišťovatelem) pro kompenzaci ztrát jiného pojišťovatele (postupníka) z jedné nebo více smluv vystavených postupníkem.
zajišťovatel	Strana, která má na základě zajistné smlouvy závazek kompenzovat postupníka , pokud nastane pojistná událost .
oddělit	Zaúčtovat složky smlouvy tak, jako by byly oddělenými smlouvami.

IFRS 4

DODATEK B

Definice pojistné smlouvy

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

B1 Tato příloha obsahuje instrukce k definici pojistné smlouvy v příloze A. Zabývá se následujícími body:

- (a) termín „nejistá budoucí událost“ (odstavce B2-B4);
- (b) platby v naturáliích (odstavce B5-B7);
- (c) pojistné riziko a ostatní rizika (odstavce B8-B17);
- (d) příklady pojistných smluv (odstavce B18-B21);
- (e) významné pojistné riziko (odstavce B22-B28);
 - a
- (f) změny v úrovni pojistného rizika (odstavce B29 a B30).

Nejistá budoucí událost

B2 Nejistota (nebo riziko) je podstatou pojistné smlouvy. V této souvislosti je při uzavření pojistné smlouvy nejistá nejméně jedna z následujících skutečností:

(a) zda se stane *pojistná událost*;

(b) kdy se stane;

nebo

(c) kolik bude muset zaplatit pojišťovatel, pokud se stane.

B3 V některých pojistných smlouvách je pojistnou událostí odhalení ztráty během platnosti smlouvy, i když ztráta vznikla při události, k níž došlo před podepsáním smlouvy. V jiných pojistných smlouvách je pojistnou událostí, k níž došlo během trvání smlouvy, i když je výsledná ztráta odhalena až po skončení doby platnosti smlouvy.

B4 Některé pojistné smlouvy pokrývají události, k nimž už došlo, ale jejichž finanční dopad je stále nejistý. Příkladem je zajišťovací smlouva chránící přímého pojišťovatele proti nepříznivému vývoji pojistných událostí, které již pojištěnci nahlásili. V takovýchto smlouvách je pojistnou událostí zjištění konečného nákladu na tyto škody.

Platby v naturáliích

B5 Některé pojistné smlouvy vyžadují nebo umožňují platby v naturáliích. Příkladem je, když pojišťovatel nahradí přímo ukradený předmět místo finančního odškodnění pojištěného. Dalším příkladem je, když pojišťovatel použije své vlastní nemocnice a zdravotnický personál pro poskytnutí lékařských služeb krytých smlouvami.

- B6 Některé servisní smlouvy s pevně stanoveným poplatkem, v nichž úroveň služeb závisí na nejisté události, splňují definici pojistné smlouvy v tomto IFRS, ale v některých zemích nepodléhají stejné regulaci jako pojistné smlouvy. Jedním příkladem je smlouva o údržbě, v níž poskytovatel služby souhlasí s tím, že bude opravovat určité zařízení, pokud se porouchá. Fixní servisní poplatek je stanoven na základě očekávaného počtu závad, ale není jisté, zda se určitý stroj porouchá. Závady na zařízení mají na jeho majitele nepříznivý vliv a smlouva majitele kompenzuje (v naturáliích a nikoli v hotovosti). Dalším příkladem je smlouva o servisu při poruše automobilu, v níž se poskytovatel zavazuje, že za fixní roční poplatek bude poskytovat asistenci v terénu nebo vozidlo odtáhne do nejbližší garáže. V druhém případě by smlouva mohla splňovat podmínky definice pojistné smlouvy, i kdyby poskytovatel nesouhlasil, že bude provádět opravy nebo vyměňovat díly.
- B7 Aplikace IFRS na smlouvy popsané v odstavci B6 pravděpodobně nebude více zatěžující než aplikace IFRS, jenž by platil, pokud by takovéto smlouvy byly mimo působnost tohoto IFRS:
- (a) Není pravděpodobné, že budou existovat podstatné závazky u závad a poruch, které se již staly.
 - (b) Pokud by se aplikoval IAS 18 *Výnosy*, poskytovatel služby by zaúčtoval výnos posouzením fáze dokončení (a s ohledem na jiná specifikovaná kritéria). Takovýto přístup je také přijatelný na základě tohoto IFRS, což umožňuje poskytovateli služby (i) uplatňovat nadále své účetní postupy pro tyto smlouvy, pokud neobsahují postupy zakázané na základě odstavce 14 a (ii) zlepšovat své účetní postupy, pokud je to povoleno v odstavcích 22-30.
 - (c) Poskytovatel služby předem zváží, zda náklady na splnění jeho smluvního závazku poskytovat služby přesahují přijatý výnos. Za tímto účelem provede test přiměřenosti závazku popsaný v odstavcích 15 – 19 tohoto IFRS. Pokud by tento IFRS na tyto smlouvy neplatil, poskytovatel služby by aplikoval IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* pro určení toho, zda jsou smlouvy nevýhodné.
 - (d) U těchto smluv není pravděpodobné, že by požadavky na zveřejnění v tomto IFRS výrazně zvýšily požadavky na zveřejnění v ostatních IFRS.

Rozdíl mezi pojistným rizikem a jinými riziky

- B8 Definice pojistné smlouvy se vztahuje k pojistnému riziku, které tento IFRS definuje jako riziko jiné než *finanční riziko*, a které se převádí z držitele pojistky na výstavce. Smlouva, na jejímž základě je výstavce vystaven finančnímu riziku bez významného pojistného rizika, není pojistnou smlouvou.
- B9 Definice finančního rizika v Příloze A zahrnuje seznam finančních a nefinančních proměnných. Tento seznam zahrnuje nefinanční proměnné, které nejsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například index ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo index teplot v určitém městě. Neobsahuje nefinanční proměnné, které jsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například vyskytnutí se nebo nevyskytnutí se požáru, který poškodí nebo zničí majetek této strany. Riziko změn v reálné hodnotě nefinančního aktiva dále není finančním rizikem, pokud reálná hodnota odráží nejen změny v tržních cenách takovýchto aktiv (finanční proměnná), ale také podmínku specifického nefinančního aktiva v držení jedné strany smlouvy (nefinanční proměnná). Pokud například garance zbytkové hodnoty určitého auta vystavuje garanta riziku změn ve fyzickém stavu automobilu, toto riziko je rizikem pojistným a nikoli finančním.
- B10 Některé smlouvy vystavují výstavce finančnímu riziku vedle významného pojistného rizika. Mnohé smlouvy o životních pojistkách například garantují pojištěncům minimální návratnost (čímž vytvářejí finanční riziko) a slibují dávky pro případ úmrtí, které v některých dobách výrazně převyšují zůstatek na účtu pojištěnce (čímž vytvářejí pojistné riziko v podobě rizika úmrtí). Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy.

IFRS 4

- B11 Na základě některých smluv pojistná událost spouští výplatu částky napojené na cenový index. Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy, pokud platba, která je podmíněná pojistnou událostí, může být významná. Například důchod podmíněný životem napojený na index životních nákladů převádí pojistné riziko, protože platbu spouští nejistá událost - přežití příjemce roční dávky. Napojení na cenový index je vloženo derivát, ale taktéž převádí pojistné riziko. Pokud je výsledný převod pojistného rizika významný, vložený derivát splňuje definici pojistné smlouvy, a v tomto případě nemusí být oddělen a oceněn v reálné hodnotě (viz odstavec 7 tohoto IFRS).
- B12 Definice pojistného rizika se vztahuje k riziku, které pojišťovatel přijímá od pojištěného. Jinými slovy, pojistné riziko je předchozí riziko převedené od pojištěného k pojišťovateli. Nové riziko vytvořené smlouvou tudíž není pojistným rizikem.
- B13 Definice pojistné smlouvy se vztahuje k nepříznivému dopadu na pojištěného. Definice neomezuje platbu pojišťovatele na částku rovnající se finančnímu dopadu nepříznivé události. Definice například nevyjímá tzv. „nové za staré“ krytí, kdy se pojištěnému vyplátí částka, která je dostatečná k tomu, aby umožnila nahrazení poškozeného starého majetku novým majetkem. Definice také neomezuje platbu na základě smlouvy o termínové životní pojistce na finanční ztrátu, kterou utrpěly osoby závislé na zesnulém, a stejně tak nevyklučuje platbu předem stanovených částek pro vyčíslení ztráty způsobené úmrtím nebo nehodou.
- B14 Některé smlouvy vyžadují platbu, pokud se stane určitá nejistá událost, ale nevyžadují, aby byl nutnou podmínkou výplaty nepříznivý dopad na pojištěného. Takováto smlouva není pojistnou smlouvou ani tehdy, když pojištěný používá smlouvu pro zmírnění výchozího rizika. Pokud pojištěný používá derivát jako zajištění související nefinanční proměnné, která souvisí s peněžními toky z majetku jednotky, derivát není pojistnou smlouvou, neboť platba není podmíněná tím, aby byl pojištěný nepříznivě ovlivněn snížením peněžních toků z majetku. Naopak, definice pojistné smlouvy se vztahuje k nejisté události, pro kterou je negativní dopad na pojištěného nutným předpokladem výplaty. Tento smluvní předpoklad nevyžaduje, aby pojišťovatel zkoumal, zda událost skutečně způsobila negativní dopad, ale dovoluje pojišťovateli odmítnout platbu, pokud není přesvědčen, že událost způsobila negativní dopad.
- B15 Riziko zániku nebo trvání (tj. riziko, že protistrana zruší smlouvu dříve nebo později než výstavce očekával při oceňování smlouvy) není pojistným rizikem, neboť platba protistraně není podmíněná nejistou budoucí událostí, která bude mít na protistranu neblahý vliv. A podobně nákladové riziko (tj. riziko neočekávaných zvýšení administrativních nákladů spojených s obsluhou smlouvy, a nikoli nákladů spojených s pojistnými událostmi) není pojistným rizikem, neboť neočekávané zvýšení nákladů nemá na protistranu negativní vliv.
- B16 Smlouva, která vystavuje výstavce riziku zániku, riziku trvání podniku nebo nákladovému riziku není pojistnou smlouvou, pokud zároveň nevystavuje výstavce pojistnému riziku. Pokud však výstavce této smlouvy zmírní ono riziko použitím druhé smlouvy pro převod části rizika na jinou stranu, druhá smlouva vystavuje onu druhou stranu pojistnému riziku.
- B17 Pojišťovatel může přijmout významné pojistné riziko od pojištěnce pouze tehdy, pokud je pojišťovatel jednotkou oddělenou od pojištěnce. V případě vzájemného pojištění přijímá vzájemný pojišťovatel riziko od každého pojištěnce a spojuje toto riziko. Ačkoli pojištěnci kolektivně nesou spojené riziko v jejich postavení majitelů, vzájemný pojišťovatel přesto akceptoval riziko, které je podstatou pojistné smlouvy.

Příklady pojistných smluv

- B18 Následují příklady smluv, které jsou pojistnými smlouvami, pokud je převod pojistného rizika významný:
- (a) pojištění proti krádeži nebo škodě na majetku.
 - (b) pojištění odpovědnosti za vady výrobků, profesní odpovědnosti, občanské odpovědnosti nebo právních výloh.

- (c) pojištění a předplacené pohřební plány (ačkoli smrt je jistá, není jisté, kdy k ní dojde nebo, u některých typů pojištění, zda dojde k úmrtí v období krytém pojistkou).
- (d) životem podmíněné renty a důchody (například smlouvy, které poskytují kompenzaci při nejisté události v budoucnosti – přežití pojištěného nebo příjemce důchodu - a pomáhají tomuto pojištěnému nebo příjemci důchodu udržet jeho životní úroveň, která by jinak byla negativně ovlivněná jeho nebo jejím přežitím).
- (e) invalidita a lékařská péče.
- (f) garanční pojištění, pojistka pro případ zneužití důvěry, pojistka na splnění smlouvy a kauce při nabídce do veřejné soutěže (tj. smlouvy, které poskytují kompenzaci, pokud jiná strana nesplní smluvní závazek, například závazek postavit budovu).
- (g) úvěrové pojištění, na jehož základě se mohou provést určité úhrady jako kompenzace pro pojištěnce, utrpí-li ztrátu proto, že určitý dlužník nebude splácet k datu splatnosti na základě původních nebo modifikovaných podmínek dluhového nástroje. Tyto smlouvy mohou mít různou právní formu jako například formu finanční záruky, akreditivu, úvěrového derivátu nebo pojistné smlouvy. Tyto smlouvy jsou však mimo působnost tohoto IFRS, pokud je jednotka uzavřela nebo si je ponechala při převodu finančních aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v rámci působnosti IAS 39 (viz odstavec 4(d)).
- (h) Záruky na výrobky. Záruky vystavené jinou stranou na výrobky prodávané výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem jsou v působnosti tohoto IFRS. Záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem jsou však mimo působnost tohoto IFRS, protože spadají do působnosti IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.
- (i) Pojištění vlastnického práva (tj. pojištění proti odhalení vady v právním nároku na nemovitost, která nebyla zjevná, když byla sepsána pojistná smlouva). V tomto případě je pojistnou událostí odhalení vady v právním nároku, a nikoli vada samotná.
- (j) Cestovní pojištění (tj. kompenzace v penězích nebo v naturálních pojištěncům za ztráty, které utrpěli při cestování). Odstavce B6 a B7 se zabývají některými smlouvami tohoto typu.
- (k) Pojistné listy proti riziku katastrofy, které zajišťují omezené platby jistiny, úroku nebo obojího, pokud určitá událost negativně ovlivní výstavce listu (pokud nevytvoří určitá událost významné pojistné riziko například tehdy, když je událostí změna úrokové sazby nebo měnového kurzu).
- (l) Pojistné swapy a jiné smlouvy, které vyžadují platbu založenou na změnách v klimatických, geologických nebo jiných fyzických proměnných, které jsou specifické pro jednu stranu smlouvy.
- (m) Zajistné (zajišťovací) smlouvy.

B19 Následují příklady položek, které nejsou pojistnými smlouvami:

- (a) Investiční smlouvy, které mají právní podobu pojistné smlouvy, ale nevystavují pojišťovatele významnému pojistnému riziku. Například životní pojistky, v nichž pojišťovatel nese žádné významné riziko úmrtí (takovéto smlouvy jsou nepojišťovací finanční nástroje nebo servisní smlouvy, viz odstavce B20 a B21).
- (b) Smlouvy, které mají právní formu pojištění, ale přenášejí veškeré významné pojistné riziko zpět na pojištěnce prostřednictvím nezrušitelných a vynutitelných mechanismů, které upravují budoucí platby pojištěnce jako přímý výsledek pojištěných ztrát, například některé smlouvy o finančním zajištění nebo některé skupinové smlouvy (takovéto smlouvy jsou obvykle nepojistné finanční nástroje nebo servisní smlouvy - viz odstavce B20 a B21).

IFRS 4

- (c) Samopojištění – jinými slovy zachování rizika, které by mohlo být pokryto pojištěním (není pojistná smlouva, protože není smlouva s druhou stranou).
 - (d) Smlouvy (například sázkové smlouvy), na základě kterých se vyžaduje platba, pokud nastane určitá nejistá budoucí událost, avšak smluvním předpokladem platby podle těchto smluv není skutečnost, že událost negativně ovlivní pojištěnce. Toto však nevylučuje specifikaci předem stanovené výplaty pro vyčíslení ztráty způsobené určitou událostí jako například smrtí nebo nehodou (viz také odstavec B1 3).
 - (e) Deriváty, které vystavují jednu stranu finančnímu riziku, ale nikoli pojistnému riziku, neboť vyžadují, aby tato strana provedla platbu výhradně na základě změn jedné nebo více specifikovaných úrokových sazeb, ceně finančního nástroje, ceně komodity, změn směnného kurzu, cenového indexu, úvěrového ratingu nebo úvěrového indexu nebo jiné proměnné, a to za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná specifická pro jednu stranu smlouvy (viz IAS 39).
 - (f) Smlouva o finanční záruce (nebo akreditiv, pevně stanovený úvěrový derivát nebo smlouva o úvěrovém pojištění), která vyžaduje platby i tehdy, když pojištěnec neutrpěl ztrátu vyplývající z toho, že dlužník neplatil splátky v termínu splatnosti (viz IAS 39).
 - (g) Smlouvy, které vyžadují platbu na základě klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy (obvykle se popisují jako klimatické deriváty).
 - (h) Pojistné listy proti riziku katastrofy, které zajišťují omezené výplaty jistiny, úroku nebo obojího na základě klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy.
- B20 Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 vytvářejí finanční aktiva nebo finanční závazky, spadají do působnosti IAS 39. Mimo jiné to znamená, že smluvní strany používají postup, který se někdy nazývá depozitní účtování, které zahrnuje následující:
- (a) jedna strana uzná přijaté plnění jako finanční závazek, a nikoli jako výnos.
 - (b) druhá strana uzná zaplacené plnění jako finanční aktivum, a nikoli jako náklad.
- B21 Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 nevytvoří finanční aktiva nebo finanční závazky, platí IAS 18. Na základě IAS 18 výnos spojený s transakcí, jejíž součástí je poskytování služeb, je uznán odkazem na fázi dokončení transakce, pokud je možné spolehlivě ocenit výsledek transakce.

Významné pojistné riziko

- B22 Smlouva je pojistnou smlouvou pouze tehdy, pokud převádí významné pojistné riziko. Odstavce B8-B21 se zabývají pojistným rizikem. Následující odstavce pojednávají o tom, jak stanovit, zda je pojistné riziko významné.
- B23 Pojistné riziko je významné tehdy, a jen tehdy, pokud by pojistná událost mohla způsobit, že pojišťovatel bude platit významné dodatečné užítky v jakémkoli scénáři s výjimkou takových scénářů, v nichž bude chybět obchodní smysl (tj. nemají žádný zřetelný efekt na ekonomiku transakce). Pokud budou významné dodatečné užítky splatné ve scénářích, které mají obchodní smysl, podmínka v předchozí větě může být splněna i tehdy, když bude pojistná událost vysoce nepravděpodobná nebo dokonce tehdy, když očekávaná (tj. pravděpodobnostně vážená) současná hodnota podmíněných peněžních toků je malou částí očekávané současné hodnoty všech zbývajících smluvních peněžních toků.

- B24 Dodatečné užítky popsané v odstavci B23 se vztahují k částkám, které jsou vyšší než částky, které by byly splatné, pokud by nedošlo k žádné pojistné události (s výjimkou scénářů, které postrádají obchodní smysl). Tyto dodatečné částky zahrnují náklady spojené s vyřizováním pojistných událostí a stanovením výše škod, ale nezahrnují:
- (a) ztrátu schopnosti účtovat pojištění budoucí služby. Například ve smlouvě o životním pojištění propojeném s investicí znamená smrt pojišťovatele, že pojišťovatel již nemůže vykonávat služby správy investic a účtovat si poplatek za tyto služby. Tato ekonomická ztráta pro pojišťovatele však neodráží pojistné riziko, podobně jako správce podílového fondu nepřebírá pojistné riziko v souvislosti s možnou smrtí klienta. Proto není potenciální ztráta budoucích poplatků za správu investic relevantní při ocenění výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí.
 - (b) vzdání se práva na poplatky, k němuž by došlo při zrušení nebo odstoupení od smlouvy. Vzhledem k tomu, že smlouva tyto poplatky zavedla, vzdání se práva na tyto poplatky nekompensuje pojištění dříve existující riziko. Proto nejsou relevantní při stanovení výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí.
 - (c) platbu podmíněnou událostí, která nezpůsobila pojištění významnou ztrátu. Příkladem by byla smlouva, která požaduje od výstavce, aby zaplatil jeden milion měnových jednotek, pokud dojde k fyzické škodě na majetku a způsobí pojištění nevýznamnou ekonomickou ztrátu jedné měnové jednotky. V této smlouvě pojištěnec převádí na pojišťovatele nevýznamné riziko ztráty jedné měnové jednotky. Zároveň smlouva vytváří nepojistné riziko, že pojišťovatel bude muset zaplatit 999 999 měnových jednotek, pokud dojde k určité události. Vzhledem k tomu, že pojišťovatel nepřijímá významné pojistné riziko od pojištěnce, tato smlouva není pojistnou smlouvou.
 - (d) možné náhrady z titulu zajištění. Tyto pojišťovatel účtuje odděleně.
- B25 Pojišťovatel vyhodnotí velikost pojistného rizika smlouvy od smlouvy, a nikoli odvoláním na účetní závěrku. (*) Pojistné riziko tedy může být významné, i když je minimální pravděpodobnost významných ztrát z celého portfolia smluv. Toto vyhodnocení jednotlivých smluv usnadní klasifikaci smlouvy jako pojistné smlouvy. Pokud je však známo, že relativně homogenní portfolio malých smluv je tvořeno smlouvami, které všechny převádějí pojistné riziko, pojišťovatel nemusí každou smlouvu v tomto portfoliu prověřovat, aby identifikoval nové smlouvy nederivátového typu, které převádějí nevýznamné pojistné riziko.
- B26 Z odstavců B23-B25 vyplývá, že pokud se má na základě smlouvy vyplatit dávka při úmrtí, která převyšuje částku splatnou při přežití, smlouva bude pojistnou smlouvou, pokud není dodatečná dávka při úmrtí nevýznamná (posuzováno podle odvolání na smlouvu, a nikoli na celé portfolio smluv). Jak je uvedeno v odstavci B24(b), vzdání se práva na poplatky, k němuž by došlo při zrušení nebo odstoupení od smlouvy, není zahrnuto v tomto posouzení, pokud toto prominutí poplatků nekompensuje pojištění dříve existující riziko. Podobně smlouva o ročním důchodu, na jejímž základě se budou vyplácet pravidelné částky po zbytek života pojištěnce, je pojistnou smlouvou, pokud souhrnné splátky podmíněné životem nejsou nevýznamné.
- B27 Odstavec B23 se týká dodatečných dávek. Tyto dodatečné dávky by mohly zahrnovat požadavek platit dávky dříve, pokud by pojistná událost nastala dříve, a platba by nebyla upravena o časovou hodnotu peněz. Příkladem je celoživotní pojistka na pevně stanovenou částku (jinými slovy, pojistka, která poskytuje pevně stanovenou dávku při úmrtí bez uvedení konce platnosti pojistného krytí). Je jisté, že pojištěnec zemře, ale datum jeho smrti jisté není. Pojišťovatel utrpí ztrátu z těch jednotlivých smluv, když pojištěnec zemře předčasně, i kdyby nevznikla celková ztráta za celé portfolio smluv.
- B28 Pokud bude pojistná smlouva rozdělena na depozitní a pojistnou složku, významnost převodu pojistného rizika se hodnotí vůči pojistné složce. Významnost pojistného rizika převáděného vloženým derivátem se hodnotí vůči vloženému derivátu.

(*) Pro tyto účely tvoří jedinou smlouvu takové smlouvy, které byly zároveň uzavřeny s jedinou protistranou (nebo smlouvy, které jsou jinak vzájemně závislé).

IFRS 4

Změny v úrovni pojistného rizika

- B29 Některé smlouvy nepřevádějí jakékoli pojistné riziko na pojišťovatele při uzavření smlouvy, i když se pojistné riziko převádí později. Příkladem bude smlouva, která poskytuje konkrétní investiční návratnost a zahrnuje pro pojištěnce možnost použít výnosy z investice při splatnosti k nákupu životem podmíněného plnění v současných sazbách anuity, které pojišťovatel účtuje ostatním novým příjemcům důchodu, když pojištěnec uplatní své právo. Smlouva nepřevádí žádné pojistné riziko na pojišťovatele, dokud není uplatněno právo, protože pojišťovatel má svobodnou možnost ocenit anuitu na bázi, která odráží pojistné riziko převedené na pojišťovatele v dané době. Pokud však smlouva specifikuje sazby ročních splátek (nebo bázi pro stanovení ročních splátek), pojistné riziko se převádí na pojišťovatele již při uzavření smlouvy.
- B30 Smlouva, která je klasifikována jako pojistná smlouva, zůstává pojistnou smlouvou, dokud neskončí nebo nevyprší platnost veškerých práv a závazků.
-

PŘÍLOHA C

IFRS 4

Novely jiných IFRS

Změny v tomto dodatku se aplikují pro účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud účetní jednotka přijme tento IFRS za dřívější období, tyto změny se aplikují na toto dřívější období.

Novelizace IAS 32 a IAS 39

- C1 IAS 32 - *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace* (novelizovaný v roce 2003), odstavec 4(d) se přečísluje na 4(c). Odstavec 4(c) se přečísluje jako odstavec 4(d) a upraví, dle textu v odstavci C4.

Odstavec 6 se vypouští.

Následující věta se připojuje ke konci odstavce AG8:

Některá z těchto podmíněných práv a závazků mohou být pojistnými smlouvami v působnosti IFRS 4.

- C2 IAS 39 - *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* (novelizovaný v roce 2003), odstavec 2(e) se přečísluje na odstavec 2(d). Odstavec 2(d) se přečísluje jako odstavec 2(e) a upraví dle textu v odstavci C5. Odstavec AG4 se mění takto:

AG4. Tento standard platí pro finanční aktiva a finanční závazky pojišťovatelů, s výjimkou práv a závazků, které vyjímá odstavec 2(e), neboť vznikají na základě smluv v působnosti IFRS 4.

- C3 Odstavce 4(e) IAS 32 a 2(h) IAS 39 vylučují z působnosti deriváty na základě klimatických, geologických nebo jiných fyzikálních faktorů. Tyto odstavce se vypouštějí. Takovéto deriváty jsou proto v působnosti IAS 32 a IAS 39, pokud nevyhovují definici pojistné smlouvy a jsou tak v působnosti IFRS 4. Odstavec AG1 IAS 39 se dále mění takto:

AG1. Některé smlouvy vyžadují platbu na základě klimatických, geologických nebo jiných fyzických faktorů. (Ty, které vycházejí z klimatických faktorů, se též nazývají „klimatické deriváty“.) Pokud nejsou tyto smlouvy v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, jsou v působnosti tohoto standardu.

- C4 Do IAS 32 se vkládá nový odstavec 4(e). Po této změně a změnách provedených na základě odstavců C1 a C3 a na základě IFRS 3 *Podnikové kombinace* se odstavec 4(c) – (e) mění takto:

(c) **Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.**

(d) **Pojistné smlouvy ve smyslu definice v IFRS 4 Pojistné smlouvy. Tento standard se však týká derivátů, které jsou vloženy do pojistných smluv, pokud IAS 39 požaduje, aby je účetní jednotka účtovala odděleně.**

(e) **Finanční nástroje, které jsou v působnosti IFRS 4, neboť obsahují prvek dobrovolné spoluúčasti. Výstavce těchto nástrojů je osvobozen od aplikace odstavců 15-32 a AG25-AG35 tohoto Standardu v otázkách rozdílu mezi finančními závazky a kapitálovými nástroji. Tyto nástroje jsou podmíněně dalšími požadavky tohoto standardu. Tento standard dále platí pro deriváty vloženy do těchto nástrojů (viz IAS 39).**

Odstavec 4(f), vložený IFRS 2 *Platba akciemi*, zůstává nezměněn.

IFRS 4

C5 V IAS 39 se vypouští odstavec 2(f). Po této změně a změnách provedených na základě odstavců C2 a C3 a na základě IFRS 3 *Podnikové kombinace* se odstavec 2(d) – (g) mění následovně:

- (d) **účetní jednotkou vydaných finančních nástrojů naplňujících definici kapitálového nástroje podle IAS 32 (včetně opcí a práv na nákup akcií). Avšak držitel takových kapitálových nástrojů musí tento standard u těchto nástrojů aplikovat, pokud nesplňují výjimku uvedenou výše pod písmenem (a).**
- (e) **práv a závazků na základě pojistné smlouvy v souladu s definicí v IFRS 4 Pojistné smlouvy nebo na základě smlouvy, která je v rámci působnosti IFRS 4, neboť obsahuje prvek dobrovolné spoluúčasti. Avšak tento Standard platí pro derivát, který je vložený do takovéto smlouvy, pokud derivát sám není smlouvou v působnosti IFRS 4 (viz odstavce 10-13 a Dodatek A odstavce AG23-AG33). Pokud je navíc pojistná smlouva smlouvou o finanční záruce, která byla uzavřena nebo zachována při převodu aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v rámci působnosti tohoto Standardu, výstavce bude aplikovat tento Standard na tuto smlouvu (viz odstavec 3 a příloha A odstavec AG4A).**
- (f) **smluv o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele.**
- (g) **smluv mezi kupujícím a prodávajícím při podnikové kombinaci o budoucí koupi nebo prodeji nabývaného podniku.**

Odstavec 2(i) a (j) je přečíslován na 2(h) a (i). Odstavec 2(i) byl vložen IFRS 2 *Platba akciemi*.

Odstavec 3 se vypouští a nahrazuje se novým odstavcem 3 a doplňuje se odstavce AG4A takto:

3. Některé smlouvy o finančních zárukách vyžadují, aby výstavce provedl určité platby jako kompenzaci ztráty pojištění, kterou tento pojištěnec utrpí, neboť určitý dlužník nesplatí dluh v den splatnosti uvedený v původních nebo modifikovaných podmínkách dlužního nástroje. Pokud takovýto požadavek převádí na výstavce významné riziko, smlouva bude pojistnou smlouvou v souladu s definicí v IFRS 4 (viz odstavce 2(e) a AG4A). Ostatní smlouvy o finančních zárukách požadují, aby byly provedeny platby jako reakce na změny v určité úrokové sazbě, ceně finančního nástroje, ceně komodity, směnném kursu, indexu cen nebo sazeb, úvěrovém ratingu nebo úvěrovém indexu nebo jiné proměnné, a to za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné tato proměnná není specifická pro jednu stranu smlouvy. Takovéto smlouvy jsou v působnosti tohoto standardu.

AG4A. Smlouvy o finančních zárukách mohou mít různé právní formy, jako je například finanční záruka, akreditiv, úvěrová smlouva nebo pojistná smlouva. Jejich účetní zachycení nezávisí na jejich právní formě. Následující příklady vhodného zachycení (viz odstavce 2(e) a 3):

- (a) Pokud smlouva není pojistnou smlouvou, jak je definováno v IFRS 4, výstavce bude aplikovat tento standard. Smlouva o finanční záruce, na základě které se požadují platby, pokud úvěrový rating dlužníka klesne pod určitou úroveň, spadá do působnosti tohoto standardu.
- (b) Pokud výstavci vznikla nebo trvá finanční záruka při převodu finančních aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v působnosti tohoto standardu, výstavce bude aplikovat tento standard.
- (c) Pokud je smlouva pojistnou smlouvou ve smyslu definice v IFRS 4, výstavce bude aplikovat IFRS 4, pokud nebude platit písmeno (b).
- (d) Pokud dal výstavce finanční záruku v souvislosti s prodejem zboží, výstavce bude aplikovat IAS 18 při stanovení data, kdy se zaúčtuje výsledný výnos.

- C6 V IAS 39, odstavec 9, výraz „jiná proměnná“ v definici derivátu se nahrazuje větou „jiná proměnná za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné tato proměnná není specifická pro jednu stranu smlouvy“. Ke stejné změně dochází v odstavci 10 IAS 39. Do IAS 39 se doplňuje následující nový odstavec AG12A:

AG12A. Definice derivátu se týká nefinančních proměnných, které nejsou specifické pro jednu stranu smlouvy. Patří sem index ztrát při zemětřesení v určité oblasti a index teplot v určitém městě. Nefinanční proměnné specifické pro jednu stranu smlouvy zahrnují vyskytnutí nebo nevyskytnutí se požáru, který poškodí nebo zničí majetek jedné strany smlouvy. Změna reálné hodnoty nefinančního majetku je specifická pro majitele, pokud tato reálná hodnota odráží nejen změny tržních cen takového majetku (finanční proměnná), ale také stav konkrétního drženého nefinančního majetku (nefinanční proměnné). Pokud například garance zbytkové hodnoty určitého auta vystavuje garanta riziku změn ve fyzickém stavu automobilu, změna v této zbytkové hodnotě je specifická pro majitele auta.

- C7 V IAS 32 se vkládá následující nový odstavec 91A a v odstavci 86 se rozšiřuje odkaz na odstavec 90 zahrnutím odstavce 91A:

91A. **Některá finanční aktiva a finanční závazky obsahují prvek dobrovolné spoluúčasti popsany v IFRS 4 Pojistné smlouvy. Pokud účetní jednotka nebude moci spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto prvku, tuto skutečnost zveřejní společně s popisem smlouvy, uvede jeho účetní hodnotu, vysvětlení důvodů, proč nemůže být spolehlivě stanovena reálná hodnota, a pokud možno také rozpětí odhadů, v němž se pravděpodobně bude nalézat reálná hodnota.**

V odstavci 49(e) se nahrazuje „pojistka“ výrazem „pojistná smlouva“.

- C8 V IAS 39, odstavec AG30 obsahuje příklady vložených derivátů, které se nepovažují za úzce související s hostitelskou smlouvou, a odstavec AG33 obsahuje příklady vložených derivátů, které se pokládají za úzce související s hostitelskou smlouvou. Odstavce AG30(g) a AG33 (a), (b) a (d) se upravují vložením odkazů na pojistné smlouvy, jak je uvedeno dále, a v odstavci AG33 se doplňují (g) a (h):

AG30 (g) Nákupní, prodejní, terminační opce nebo opce předčasného splacení vložená do hostitelského dluhového nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, pokud se realizační cena opce přibližně nerovná zůstatkové hodnotě dluhového nástroje nebo účetní hodnotě hostitelské pojistné smlouvy ke každému datu uplatnění opce. Z pohledu emitenta konvertibilního dluhového nástroje s vloženou kupní nebo prodejní opce se nejprve zhodnotí, zda kupní nebo prodejní opce úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, a teprve poté se podle standardu IAS 32 oddělí složka vlastního kapitálu.

AG33 (a) Vložený derivát, v němž podkladovou proměnnou je úroková míra nebo úrokový index, který může změnit výši úroku, který by jinak byl placen nebo získán z úročeného hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud kombinovaný nástroj nemůže být vypořádán tak, že držitel nezíská zpět v podstatě celou svou zaúčtovanou investici, nebo vložený derivát může nejméně zdvojnásobit držitelovu počáteční míru návratnosti z hostitelské smlouvy a může mít za následek míru návratnosti, která je přinejmenším dvojnásobná ve srovnání s tržní mírou, která by byla dosažena u smlouvy se stejnými podmínkami, jako má hostitelská smlouva.

(b) Vložená minimální (floor) nebo maximální (cap) úroková sazba dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud maximální úroková sazba je stejná nebo vyšší než sazba tržní a pokud minimální úroková sazba je stejná nebo nižší než tržní úroková sazba při emisí nástroje, a pokud maximální ani minimální úroková sazba není v pákovém vztahu s hostitelským nástrojem. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která stanovují maximální a minimální cenu, která bude zaplacená nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak maximální, tak i minimální cena byly na počátku mimo peníze („out of the money“) a neobsahují pákový efekt.

IFRS 4

- (d) Vložený měnový derivát v hostitelské smlouvě, která je pojistnou smlouvou nebo není finančním nástrojem (jako např. smlouva o nákupu nebo prodeji nefinanční položky v cizí měně), úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že neobsahuje pákový efekt, neobsahuje opční komponentu a vyžaduje platby vyjádřené v jedné z těchto měn:
- (i) ve funkční měně kterékoliv významné smluvní strany;
- (ii) v měně, v níž je cena daného kupovaného nebo dodávaného zboží nebo služby obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě (např. v US dolarech za transakce se surovou ropou);
- nebo
- (iii) v měně, která je běžně používána ve smlouvách o nákupu nebo prodeji nefinančních položek v ekonomickém prostředí, ve kterém se transakce odehrává (např. relativně stabilní a likvidní měna, která se běžně používá při místních obchodních transakcích nebo v zahraničním obchodě).
- (g) Jednotkově vázaný prvek vložený do hostitelského finančního nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvou, pokud se platby vyjádřené v jednotkách oceňují v současných jednotkových hodnotách, které zohledňují reálné hodnoty aktiv fondu. Jednotkově vázaný prvek je smluvní podmínka, která vyžaduje platby vyjádřené v jednotkách interního nebo externího investičního fondu.
- (h) Derivát vložený do pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelskou pojistnou smlouvou, pokud je vložený derivát a hostitelská pojistná smlouva natolik vzájemně závislé, že účetní jednotka nemůže ocenit vložený derivát samostatně (tj. bez přihlídnutí k hostitelské smlouvě).

Novely dalších IFRS

C9 IAS 18 Výnosy se mění takto.

Odstavec 6(c) se mění takto:

- (c) pojistné smlouvy v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

C10 V IAS 19 *Zaměstnanecské požitky* se k definici odstavce 7 o oprávněných pojistných smlouvách, po prvním výskytu slova „pojistka“ připojuje následující poznámka pod čarou:

- ([†]) Oprávněná pojistka nemusí být pojistnou smlouvou ve smyslu definice v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, odstavce 1(b) a 4 se vypouštějí a vkládá se nový odstavec 5(e) tohoto znění:

- (e) *Pojistné smlouvy* (viz IFRS 4 *Pojistné smlouvy*). Tento standard se však týká rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv pojišťovatele, a to jiných, než těch, které vyplývají z jeho smluvních závazků a práv na základě pojistných smluv v působnosti IFRS 4.

V odstavci 2 (modifikace z roku 2003 podle IAS 39) se vypouští poslední věta.

C12 V IAS 40 *Investice do nemovitostí* (podle novelizace v roce 2003), odstavce 32A-32C a 75(f)(iv) se připojují a vkládá se též do odstavce 30 následující odkaz na odstavec 32A:

30. *S výjimkami uvedenými v odstavcích 32A a 34 si účetní jednotka zvolí jako své účetní pravidlo buď model reálné hodnoty v odstavcích 33-55 nebo model pořizovacích nákladů v odstavci 65 a toto pravidlo bude aplikovat na všechny své investice do nemovitostí.*

Investice do nemovitostí vázané na závazky

IFRS 4

32A. Účetní jednotka si může:

- (a) zvolit buď model reálné hodnoty nebo model pořizovacích nákladů pro všechny závazky z investic do nemovitostí, jejichž výnos je přímo spojený s reálnou hodnotou určitých aktiv včetně investice do nemovitostí nebo výnosu z ní;

a

- (b) zvolit buď model reálné hodnoty nebo model pořizovacích nákladů pro všechny ostatní investice do nemovitostí, bez ohledu na možnost zvolenou v bodě (a).

32B. Někteří pojišťovatelé a jiné účetní jednotky provozují fond vnitřního majetku, který vydává fiktivní jednotky s tím, že některé jednotky jsou v držení investorů v napojených smlouvách a jiné v držení účetní jednotky. Odstavec 32A neumožňuje účetní jednotce, aby oceňovala nemovitost v držení fondu částečně v pořizovacích nákladech a částečně v reálné hodnotě.

32C. Pokud si účetní jednotka zvolí různé modely pro dvě kategorie popisované v odstavci 32A, prodeje nemovitostí mezi skupinami aktiv oceněnými za použití různých modelů budou zachyceny v reálné hodnotě a kumulativní změna v reálné hodnotě bude vykázána v zisku nebo ztrátě. V souladu s tím, pokud se investice do nemovitosti prodá ze skupiny, pro kterou se použil model reálné hodnoty do skupiny, pro kterou se použil model pořizovacích nákladů, reálná hodnota nemovitosti k datu prodeje se stává jejím pořizovacím nákladem.

75(f)(iv) **Kumulovaná změna reálné hodnoty zachycené v zisku nebo ztrátě při prodeji nemovitosti ze skupiny aktiv, v níž se použil model pořizovací nákladů do skupiny, kde se použil model reálné hodnoty (viz odstavec 32C).**

C13 IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se mění takto.

V odstavci 12 se mění odkaz na odstavce 13-25C tak, že se odkazuje na odstavce 13-25D.

Odstavec 13(g) a (h) se mění a nový pododstavec (i) se vkládá následovně:

- (g) vymezení dříve vykázaných finančních nástrojů (odstavec 25A);

a

- (h) transakce spočívající v úhradách akciemi (odstavec 25B a 25C);

a

- (i) pojistné smlouvy (odstavec 25D);

Za odstavec 25C se přidává nové záhlaví a odstavec 25D tohoto znění:

Pojistné smlouvy

25D Prvouživatel může použít přechodná ustanovení IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 omezuje změny v účetních postupech pro pojistné smlouvy včetně změn provedených prvouživatelem.

IFRS 4

Odstavec 36A a předchozí záhlaví se pozměňují vložением odkazů do IFRS 4 následovně:

Výjimka z požadavku přepracovat srovnatelné informace pro IAS 39 a IFRS 4

36A Účetní jednotka, která přijímá IFRS před 1. lednem 2006 bude ve své první účetní závěrce IFRS vykazovat alespoň jeden rok srovnatelných informací, ale tyto srovnatelné informace nemusí odpovídat IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účetní jednotka, která si zvolí, že vykáže srovnatelné informace, která nebude v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4 v prvním roce přechodu:

- (a) bude aplikovat své původní účetní pravidla ve srovnatelných informacích na finanční nástroje v působnosti IAS 32 a IAS 39 a na pojistné smlouvy v působnosti IFRS 4;
- (b) zveřejní tuto skutečnost společně se zásadami pro přípravu těchto informací;

a

- (c) zveřejní povahu hlavních úprav, které by uvedly informace do souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účetní jednotka tyto úpravy nemusí vyčíslit. Avšak účetní jednotka bude přistupovat k veškerým úpravám mezi rozvahou k rozvahovému dni ve srovnatelném období (tj. rozvahou, která obsahuje srovnatelné informace na základě předchozích účetních pravidel) a rozvahou na začátku prvního období vykazování IFRS (tj. první období, jenž zahrnuje informace, jež jsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) tak, jako by vyplývaly ze změny v účetních postupech, a zveřejní to, co je požadováno na základě odstavce 28(a)-(e) a (f)(i) IAS 8.

Odstavec 28(f)(i) se týká pouze částek uvedených v rozvaze k rozvahovému dni srovnatelného období.

V případě účetní jednotky, která se rozhodne uvést srovnatelné informace, které nejsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, budou odkazy k „datu přechodu na IFRS“ znamenat pouze pro účely těchto standardů, začátek prvního období vykazování podle IFRS.

C14 SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí zahrnujících právní formu leasingu* (podle modifikace v IAS 39) se mění takto.

Odstavec 7 se mění takto:

- 7. Jiné závazky z ujednání, zahrnující poskytnuté záruky a závazky vzniklé při předčasném ukončení smlouvy, by měly být zaúčtovány podle IAS 37 IAS 39 nebo IFRS 4 v závislosti na podmínkách.
-

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 5

IFRS 5

Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje a ukončené činnosti

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Klasifikace dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) jako držených za účelem prodeje	6-14
Dlouhodobá aktiva, jejichž užívání bude ukončeno	13-14
Ocenění dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držená za účelem prodeje	15-29
Ocenění dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny)	15-19
Uznání ztrát ze snížení hodnoty a zrušení těchto ztrát	20-25
Změny v plánu prodeje	26-29
Vykázání a zveřejnění	30-42
Vykazování ukončených činností	31-36
Zisky nebo ztráty vztahující se k pokračujícím činnostem	37
Vykázání dlouhodobých aktiv nebo vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držené za účelem prodeje	38-40
Dodatečná zveřejnění	41-42
Přechodná ustanovení	43
Datum účinnosti	44
Zrušení platnosti IAS 35	45

ÚČEL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat vykazování aktiv držených za účelem prodeje a vykazování a zveřejňování *ukončených činností*. Tento IFRS zejména požaduje:

- (a) aby aktiva splňující kritéria pro to, aby mohla být klasifikována jako držená za účelem prodeje, byla oceňována v nižší z následujících hodnot: účetní hodnota nebo *reálná hodnota* snížená o *prodejní náklady* a odpisy takovýchto končících aktiv;

a

- (b) aby aktiva, která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, byla vykázána odděleně v rozvaze a aby se výsledky ukončovaných činností vykazovaly odděleně ve výsledovce.

IFRS 5

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Požadavky na klasifikaci a vykazování obsažené v tomto IFRS se týkají všech uznaných *dlouhodobých aktiv* (*) a všech *vyřazovaných skupin* dané účetní jednotky. Požadavky na oceňování v tomto IFRS platí pro všechna uznaná dlouhodobá aktiva a vyřazované skupiny (jak je uvedeno v odstavci 4) s výjimkou aktiv uvedených v odstavci 5, která budou nadále oceňována v souladu se zmíněným standardem.
3. Aktiva klasifikovaná jako dlouhodobá v souladu s IAS 1 *Sestavování a předkládání účetní závěrky* (podle novelizace v roce 2003) nebudou překlasifikována na *krátkodobá aktiva*, dokud nebudou splňovat kritéria pro to, aby se klasifikovala jako držena za účelem prodeje v souladu s tímto IFRS. Aktiva takového druhu, které by jednotka normálně považovala za dlouhodobá, a které byly zakoupeny výlučně za účelem dalšího prodeje, se nebudou klasifikovat jako krátkodobá, pokud nebudou splňovat kritéria k tomu, aby mohla být klasifikována coby držena za účelem prodeje v souladu s tímto IFRS.
4. Jednotka se někdy zbavuje skupiny aktiv, případně i některých s nimi přímo spojených závazků společně v jediné transakci. Taková skupina může být skupinou *penězotvorných jednotek*, jedinou penězotvornou jednotkou nebo částí penězotvorné jednotky. (**) Skupina může zahrnovat jakákoli aktiva a jakékoli závazky účetní jednotky, včetně krátkodobých aktiv, krátkodobých závazků a aktiv vyloučených na základě odstavce 5 z požadavků na oceňování podle tohoto IFRS. Je-li dlouhodobé aktivum podléhající požadavkům na oceňování tohoto IFRS součástí vyřazované skupiny, požadavky na ocenění podle tohoto IFRS platí pro skupinu jako celek tak, že se celá skupina ocení v nižší z těchto hodnot: buď v účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Požadavky na oceňování jednotlivých aktiv a závazků ve vyřazované skupině jsou uvedeny v odstavcích 18, 19 a 23.
5. Ustanovení tohoto IFRS (***) týkající se ocenění neplatí pro následující aktiva, která jsou pokryta v uvedených standardech buď jako jednotlivá aktiva nebo jako součást vyřazované skupiny:
 - (a) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 - *Daně z příjmu*);
 - (b) aktiva, která plynou ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*).
 - (c) finanční aktiva v působnosti IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
 - (d) dlouhodobá aktiva, která se vykazují podle modelu reálné hodnoty v IAS 40 *Investice do nemovitostí*.
 - (e) dlouhodobá aktiva, která se oceňují v reálné hodnotě snížené o odhadnuté prodejní náklady podle IAS 41 *Zemědělství*.
 - (f) smluvní práva na základě pojistných smluv tak, jak jsou definována v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

KLASIFIKACE DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) JAKO „DRŽENÝCH ZA ÚČELEM PRODEJE“

6. **Jednotka bude klasifikovat dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené za účelem prodeje tehdy, jestliže se jeho účetní hodnota získá zpět hlavně prodejem, a nikoli pokračujícím užíváním.**

(*) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti, jsou dlouhodobá aktiva taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž zpětná získatelnost se předpokládá za déle než 12 měsíců po rozvahovém dni. Odstavec 3 platí pro klasifikaci právě takovýchto aktiv.

(**) Avšak jakmile se očekává, že hotovostní toky z aktiva nebo skupiny aktiv vzniknou hlavně z prodeje, a nikoli z pokračujícího používání, stávají se méně závislé na ostatních aktivech a vyřazená skupina, která byla součástí penězotvorné jednotky se stává zvláštní penězotvornou jednotkou.

(***) Jiná než odstavce 18 a 19, na jejichž základě je požadováno, aby se zmíněná aktiva oceňovala v souladu s ostatními platnými IFRS.

7. Aby tomu tak bylo, aktivum (nebo vyřazovaná skupina) musí být k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu a splňovat pouze podmínky, které jsou běžné a obvyklé pro prodej takovýchto aktiv (nebo vyřazovaných skupin), a jeho prodej musí být *vysoce pravděpodobný*.
8. Aby byl prodej vysoce pravděpodobný, management firmy na příslušné úrovni se musí zavázat k plánovanému prodeji aktiva (nebo vyřazené skupiny) a musí zahájit aktivní kroky pro vyhledání kupce a realizaci tohoto plánu. Dále musí být aktivum (nebo vyřazovaná skupina) aktivně nabízeno na trhu za cenu, která je srovnatelná s jeho současnou reálnou hodnotou. Navíc by mělo platit, že prodej splní takové podmínky, aby byl uznán jako prodej ukončený do jednoho roku od data klasifikace, s výjimkou případů povolených na základě odstavce 9, a kroky nezbytné k realizaci plánu by měly naznačovat, že není pravděpodobné, že by se v plánu prováděly významné změny nebo že by se měl plán zrušit.
9. Různé události nebo okolnosti mohou prodloužit dobu realizace prodeje na déle než jeden rok. Prodloužení doby nezbytné k realizaci prodeje nebrání v tom, aby bylo aktivum (nebo vyřazovaná skupina) klasifikováno jako držené za účelem prodeje, jestliže bylo zpoždění způsobeno událostmi nebo okolnostmi neovlivnitelnými účetní jednotkou, a existují dostatečné důkazy o tom, že je účetní jednotka nadále odhodlána prodej aktiva (nebo vyřazené skupiny) realizovat. O tento případ se bude jednat, jestliže budou splněna kritéria v příloze B.
10. Prodejní transakce zahrnují směny dlouhodobých aktiv za jiná dlouhodobá aktiva, přičemž má směna komerční základ v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.
11. Když jednotka získá dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) výlučně za účelem následného prodeje, toto dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikuje jako držené za účelem prodeje k datu akvizice pouze tehdy, když bude splněn požadavek jednoho roku v odstavci 8 (s výjimkou případů podle odstavce 9) a je vysoce pravděpodobné, že veškerá ostatní kritéria v odstavcích 7 a 8, která nejsou splněna k příslušnému datu, budou splněna v krátké době po akvizici (obvykle do tří měsíců).
12. Pokud budou splněna kritéria v odstavcích 7 a 8 po rozvahovém dni, nebude účetní jednotka klasifikovat dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako drženou za účelem prodeje v těchto sestavovaných účetních závěrkách. Pokud však budou tato kritéria splněna po rozvahovém dni, ale před schválením vydání účetních závěrek, zveřejní účetní jednotka informace uvedené v odstavci 41(a), (b) a (d) v poznámkách.

Dlouhodobá aktiva, jejichž užívání bude ukončeno

13. Jednotka neklasifikuje jako držené za účelem prodeje takové dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), jehož užívání má být ukončeno. Je to z toho důvodu, že jeho účetní hodnota bude získána zpět hlavně pokračujícím používáním. Pokud však skupina, která má být vyřazena, splňuje kritéria v odstavci 32(a)-(c), jednotka bude vykazovat výsledky a peněžní toky vyřazované skupiny jako ukončené činnosti v souladu s odstavci 33 a 34 k datu, kdy skončí užívání. Dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), jejichž užívání má být ukončeno, zahrnují dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která se mají používat až do konce své „ekonomické použitelnosti“ a dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), které se mají zrušit vyřazením, a nikoli prodejem.
14. Jednotka nebude zachycovat dlouhodobé aktivum, jehož používání bylo dočasně přerušeno, jako by jeho užívání skončilo.

OCEŇENÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) KLASIFIKOVANÝCH JAKO „DRŽENÁ ZA ÚČELEM PRODEJE“

Ocenění dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny)

15. **Jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené za účelem prodeje v nižší s těchto dvou hodnot: účetní hodnota, nebo reálná hodnota minus prodejní náklady.**

IFRS 5

16. Pokud splňuje nově získané aktivum (nebo vyřazovaná skupina) kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (viz odstavec 11), v důsledku použití odstavce 15 bude aktivum (nebo vyřazená skupina) oceněno při počátečním uznání v nižší z těchto dvou hodnot: účetní hodnota, pokud tak nebylo klasifikováno (například pořizovací náklad) a reálná hodnota snížená o prodejní náklady. Jestliže se tedy získá aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) v rámci podnikové kombinace, bude oceněno v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady.
17. Jestliže se očekává, že k prodeji dojde za déle než jeden rok, jednotka ocení prodejní náklady v jejich současné hodnotě. Veškerá zvýšení současné hodnoty prodejních nákladů, která vyplývají z plynutí času, se vykáží v hospodářském výsledku jako finanční náklady.
18. Bezprostředně před prvotní klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého za účelem prodeje budou účetní hodnoty aktiv (nebo veškerých aktiv a závazků ve skupině) stanoveny v souladu s platnými IFRS.
19. Při následném oceňování vyřazené skupiny budou účetní hodnoty veškerých aktiv a závazků, jenž nejsou v působnosti požadavků na oceňování tohoto IFRS, avšak jsou zahrnuty ve vyřazované skupině klasifikované jako držené za účelem prodeje, přeceněny v souladu s platnými IFRS, a to dříve než se znovu stanoví reálná hodnota snížená o prodejní náklady vyřazované skupiny.

Uznání ztrát ze snížení hodnoty a zrušení těchto ztrát

20. Jednotka vykáže ztrátu ze snížení hodnoty za každé prvotní nebo následné snížení hodnoty aktiva (nebo vyřazované skupiny) na reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady v takovém rozsahu, v jakém nebyla uznána v podle odstavce 19.
21. Jednotka uzná zisk za každé následné zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady aktiva, ale nesmí to být víc než kumulativní ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána buď podle tohoto IFRS nebo dříve v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.
22. Jednotka zaúčtuje zisk u veškerých následných zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady vyřazované skupiny:
 - (a) v takovém rozsahu, v jakém nebyl vykázan v souladu s odstavcem 19;ale
 - (b) do výše ztráty z kumulativního snížení hodnoty, která byla vykázána buď v souladu s tímto IFRS nebo dříve v souladu s IAS 36, u dlouhodobých aktiv, která jsou v působnosti požadavků oceňování tohoto IFRS.
23. Ztráta ze snížení hodnoty (nebo jakýkoli následný zisk) uznávaný pro vyřazovanou skupinu sníží (nebo zvýší) účetní hodnotu dlouhodobých aktiv ve skupině, která podléhá požadavkům na oceňování podle tohoto IFRS, a to v pořadí přiřazení uvedeném v odstavcích 104(a) a (b) a 122 IAS 36 (podle novelizace v roce 2004).
24. Zisk nebo ztráta, které nebyly dříve uznané k datu prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) budou uznány k datu vyřazení. Požadavky vztahující se k vyřazení jsou uvedeny v:
 - (a) odstavcích 67-72 IAS 16 (podle novelizace v roce 2003) pro pozemky, budovy a zařízení,a
 - (b) odstavcích 112-117 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) pro nehmotná aktiva.
25. Účetní jednotka neodepisuje (resp. neamortizuje) dlouhodobé aktivum pokud je klasifikováno jako držené za účelem prodeje nebo když je součástí vyřazované skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje. Úrok a jiné náklady přiřaditelné k závazkům vyřazené skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje se však budou nadále vykazovat.

Změny v plánu prodeje

26. Jestliže účetní jednotka klasifikovala aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené pro účely prodeje, ale kritéria v odstavcích 7 – 9 již nejsou splněna, jednotka přestane klasifikovat aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené pro účely prodeje.
27. Jednotka ocení dlouhodobé aktivum, které již není klasifikováno jako držené pro účely prodeje (nebo přestává být zahrnuto do vyřazované skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje) v nižší z následujících hodnot:
- (a) účetní hodnota aktiva před tím, než bylo toto aktivum (nebo vyřazovaná skupina) klasifikováno jako držené za účelem prodeje, upravená o veškeré odpisy, amortizaci nebo přecenění, které by byly vykázány, pokud by aktivum (nebo vyřazovaná skupina) nebylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje,
- a
- (b) jeho zpětně získatelná částka k datu následného rozhodnutí neprodávat jej. (*)
28. Účetní jednotka zahrne veškeré požadované úpravy účetní hodnoty dlouhodobého aktiva, které přestane být klasifikováno jako držené za účelem prodeje ve výnosech (*) z pokračujících činností v období, kdy kritéria v odstavcích 7 – 9 již nejsou splněna. Jednotka vykáže tuto úpravu ve stejné části výsledovky, jaká se používá pro vykázání zisku nebo případné ztráty, pokud vznikly a byly vykázány v souladu s odstavcem 37.
29. Pokud účetní jednotka odstraní jednotlivé aktivum nebo závazek z vyřazované skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje, zbývající aktiva a závazky vyřazované skupiny pro prodej budou nadále oceňovány jako skupina pouze tehdy, pokud skupina bude splňovat kritéria v odstavcích 7-9. Jinak budou zbývající dlouhodobá aktiva skupiny, která jednotlivě splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, oceňována individuálně v nižší z těchto hodnot: buď ve své účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady k příslušnému datu. Veškerá dlouhodobá aktiva, která nespĺňují tato kritéria, již nebudou klasifikována jako držená za účelem prodeje v souladu s odstavcem 26.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

30. **Jednotka vykáže a zveřejní informace, které umožní uživatelům účetních závěrek posoudit finanční dopady ukončovaných činností a vyřazení dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin).**

Vykazování ukončených činností

31. Složka účetní jednotky se skládá z činností a hotovostních toků, které lze jasně odlišit od zbytku účetní jednotky z hlediska činnosti podniku i jeho účetního výkaznictví. Jinými slovy, složka účetní jednotky byla peněžotvornou jednotkou nebo skupinou peněžotvorných jednotek, dokud byla držena pro užívání.
32. Ukončená činnost je složka účetní jednotky, která již byla vyřazena nebo je klasifikována jako držená za účelem prodeje,
- a
- (a) představuje samostatný a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a

(*) Je-li krátkodobé aktivum součástí peněžotvorné jednotky, jeho zpětně získatelnou částkou je účetní hodnota, která by byla uznána po alokaci veškerých ztrát ze snížení hodnoty vznikajících v této peněžotvorné jednotce v souladu s IAS 36.

(**) Pokud však není aktivum pozemkem, budovou a zařízením nebo nehmotným aktivem, jenž byly přeceněny v souladu s IAS 16 nebo IAS 38 před jejich klasifikací jako držených za účelem prodeje, neboť v tomto případě se bude k úpravě přistupovat jako ke zvýšení nebo snížení z přecenění.

IFRS 5

- (b) je součástí individuálního koordinovaného plánu zrušení odděleného významného druhu oborových či územních částí činnosti podniku;

nebo

- (c) je dceřinou společností, která byla pořízena výlučně za účelem dalšího prodeje.

33. Jednotka zveřejní:

- (a) Přímou ve výsledovce jednu částku představovanou úhrnem:

- (i) hospodářského výsledku ukončených činností po zdanění;

a

- (ii) zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných z přecenění na reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady nebo z vyřazení aktiv či vyřazení skupiny (skupin), jež tvoří ukončenou operaci.

- (b) Analýzu celkové částky zmíněné výše v bodu (a) v těchto položkách:

- (i) výnosy, náklady a hospodářský výsledek z ukončených činností před zdaněním;

- (ii) související náklad na daň z příjmu podle požadavků odstavce 81(h) IAS 12;

- (iii) zisk nebo ztráta uznaná z přecenění na reálnou hodnotou po sníženou o prodejní náklady nebo z vyřazení aktiv či vyřazení skupiny (skupin), jež tvoří ukončenou operaci;

a

- (iv) související náklad na daň z příjmu podle požadavků odstavce 81(h) IAS 12.

Analýza se může vykázat v poznámkách nebo přímo ve výsledovce. Pokud je vykázána ve výsledovce, bude uvedena v oddíle označeném jako vztahujícím se k ukončeným činnostem, tj. odděleně od pokračujících činností. Analýza není požadována pro vyřazované skupiny, jimiž jsou nově získané dceřiné společnosti splňující již při nabytí kritéria pro klasifikaci jako držené za účelem prodeje (viz odstavec 11).

- (c) čisté peněžní toky přiřaditelné k provozním, investičním a finančním aktivitám ukončovaných činností. Tato zveřejňování mohou být provedena v poznámkách nebo přímo ve výsledovce. Zveřejnění se nepožadují pro vyřazované skupiny, jimiž jsou nově získané dceřiné společnosti splňující již při nabytí kritéria pro klasifikaci jako držené za účelem prodeje (viz odstavec 11).

34. Účetní jednotka uvede zveřejnění v odstavci 33 pro minulé období vykazovaná v účetních závěrkách tak, aby zveřejnění byla srovnatelná pro všechny činnosti, jež byly ukončeny k rozvahovému dni posledního vykazovaného období.

35. Úpravy provedené v běžném období u částek dříve vykázaných pro ukončené činnosti, které přímo souvisejí s vyřazováním ukončené činnosti v předchozím období, budou klasifikovány odděleně v ukončovaných činnostech. Podstata a výše takovýchto úprav bude zveřejněna. Příklady okolností, za nichž mohou vzniknout tyto úpravy, zahrnují následující:

- (a) rozhodnutí o nejistotách vyplývajících z podmínek transakce vyřazení jako například rozhodnutí o úpravách kupní ceny a otázkách odškodnění kupujících.

- (b) rozhodnutí o nejistotách, jež vyplývají z činností složky před jejím vyřazením a přímo s nimi souvisejí, jako například závazky ze záruk na výrobky a záruk ve vztahu k životnímu prostředí, které u prodávajícího trvají.
 - (c) vypořádání závazků z plánu zaměstnaneckých požitků za předpokladu, že vypořádání přímo souvisí s transakcí vyřazení.
36. Jestliže jednotka přestane klasifikovat složku jednotky jako drženou za účelem prodeje, výsledky činnosti této složky dříve vykázané v ukončených činnostech na základě odstavců 33-35 budou překlasifikovány a zahrnuty do výnosů z pokračujících činností za všechna vykazovaná období. Částky za minulá období budou popsány tak, jako by byly opakovaně vykázané.

Zisky nebo ztráty vztahující se k pokračujícím činnostem

37. Veškeré zisky nebo ztráty z přecenění dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) které je klasifikováno jako držené za účelem prodeje a které nebude vyhovovat definici ukončených činností, budou zahrnuty do hospodářského výsledku z pokračujících činností.

Vykázání dlouhodobých aktiv nebo vyřazovaných skupin klasifikovaných jako „držené za účelem prodeje“

38. Účetní jednotka vykáže dlouhodobé aktivum klasifikované jako držené za účelem prodeje a aktiva vyřazované skupiny klasifikovaná jako držená za účelem prodeje odděleně od ostatních aktiv rozvahy. Závazky vyřazené skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje budou vykázané odděleně od ostatních závazků v rozvaze. Tato aktiva a tyto závazky se nebudou kompenzovat a vykazovat jako jediná částka. Hlavní třídy aktiv a pasiv klasifikovaných jako držená za účelem prodeje budou odděleně vykázané buď přímo v rozvaze nebo zveřejněny v poznámkách, s výjimkou uvedenou v odstavci 39. Účetní jednotka vykáže odděleně veškeré kumulativní zisky a ztráty vykázané přímo proti vlastnímu kapitálu vztahující se k dlouhodobému aktivu (nebo vyřazené skupině) klasifikovanému jako držené za účelem prodeje.
39. Jestliže je vyřazovanou skupinou nově získaná dceřiná společnost splňující kritéria pro klasifikaci ve skupině držené za účelem prodeje již při akvizici (viz odstavec 11), pak se zveřejnění hlavních tříd aktiv a závazků nevyžaduje.
40. Účetní jednotka nebude reklasifikovat ani znovu vykazovat částky vykázané pro dlouhodobá aktiva nebo pro aktiva a závazky vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držené za účelem prodeje v rozvahách za předchozí období, aby odrážela klasifikaci v rozvaze za poslední vykazované období.

Dodatečná zveřejnění

41. Účetní jednotka zveřejní následující informace v poznámkách v období, v němž bylo dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) buď klasifikováno jako držené za účelem prodeje nebo prodáno:
- (a) popis dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny);
 - (b) popis vlastností a okolností prodeje nebo vlastností a okolností vedoucích k předpokládanému vyřazení a očekávaný způsob a načasování tohoto vyřazení;
 - (c) zisk nebo ztráta uznané v souladu s odstavci 20-22 a také, pokud to nebude vykázáno ve výsledovce již odděleně, řádky výsledovky, které obsahují příslušný zisk nebo ztrátu;

IFRS 5

(d) bude-li to možné, segment, v němž se dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) vykazuje v souladu s IAS 14 *Vykazování podle segmentů*.

42. Pokud bude platit buď odstavec 26 nebo odstavec 29 v době, kdy se účetní jednotka rozhodne změnit plán prodat dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), zveřejní popis skutečností a okolností vedoucích k tomuto rozhodnutí a dopad tohoto rozhodnutí na výsledky činností za období a veškerá předchozí vykázaná období.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

43. Tento IFRS se uplatní prospektivně na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria klasifikace ve třídě držená za účelem prodeje a na činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončované po datu účinnosti IFRS. Jednotka může uplatnit požadavky IFRS na veškerá dlouhodobá aktiva (nebo vyřazené skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, a činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončené po jakémkoli datu před datem platnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a jiné informace potřebné pro aplikaci IFRS se obdržely v době, kdy byla tato kritéria původně splněna.

DATUM ÚČINNOSTI

44. Tento IFRS použijí účetní jednotky pro roční účetní období začínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější aplikace je vítána. Pokud aplikuje účetní jednotka IFRS na období před 1. lednem 2005, pak tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 35

45. Tento IFRS nahrazuje IAS 35 *Ukončované činnosti*.
-

DODATEK A

IFRS 5

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

penězotvorná jednotka	Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv generující peněžní přítoky, které jsou do značné míry nezávislé na peněžních přítocích z ostatních aktiv nebo skupin aktiv.
složka jednotky	Činnosti a hotovostní toky, které je možno jasně odlišit od zbytku účetní jednotky jak z hlediska provozního, tak pro potřeby účetního výkaznictví.
prodejní náklady	Přiráskové náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva (nebo vyřazované skupině), s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň z příjmu.
krátkodobé aktivum	Aktivum, které vyhovuje jednomu z následujících kritérií: (a) očekává se, že se bude realizovat, prodávat nebo spotřebovat v normálním provozním cyklu jednotky; (b) je drženo primárně k obchodování; (c) očekává se, že se bude realizovat do dvanácti měsíců po rozvahovém dni; nebo (d) jedná se o aktivum peněžní nebo peněžní ekvivalent, pokud není omezena možnost jeho směny nebo použití k vyrovnání závazku alespoň po dobu dvanácti měsíců po rozvahovém dni.
ukončená činnost	Složka jednotky , která již byla vyřazena nebo je klasifikována jako držená za účelem prodeje, a (a) představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a (b) je součástí individuálního koordinovaného plánu zrušení odděleného významného druhu oborových či územních částí činnosti podniku; nebo (c) je dceřinou společností, která byla získána výlučně za účelem dalšího prodeje.
vyřazovaná skupina	Skupina aktiv, která mají být vyřazena prodejem nebo jinak, společně jako skupina v jediné transakci, a závazky přímo spojené s těmito aktivy, které se budou převádět v této transakci. Skupina zahrnuje goodwill získaný v podnikové kombinaci, jestliže je skupina penězotvornou jednotkou , k níž byl goodwill přiřazen v souladu s požadavky odstavců 80 – 87 IAS 36 <i>Snížení hodnoty aktiv</i> (podle novelizace v roce 2004), nebo jestliže se jedná o činnost uvnitř takovéto penězotvorné jednotky.
reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.
závazný příslib nákupu	Dohoda s nespřízněnou stranou, zavazující obě strany, a obvykle právně vymahatelná, která (a) specifikuje veškeré významné podmínky včetně ceny a časového plánu transakcí a (b) zahrnuje ochranu proti neplnění, která je svým rozsahem dostatečně zaručuje, aby bylo plnění vysoce pravděpodobné .

IFRS 5

vysoce pravděpodobné	Výrazně pravděpodobnější než jen pravděpodobné .
dlouhodobá aktiva	Aktivum, které nevyhovuje definici krátkodobého aktiva .
pravděpodobné	Něco, co se spíše stane, než nestane.
zpětně získatelná částka	Vyšší z těchto částek: reálná hodnota aktiva snížená o prodejní náklady a hodnota z užívání aktiva.
hodnota z užívání	Současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho prodeje na konci doby jeho použitelnosti.

DODATEK B

IFRS 5

Doplňěk k aplikaci

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

PRODLOUŽENÍ OBDOBÍ POŽADOVANÉHO PRO REALIZACI PRODEJE

- B1 Jak je uvedeno v odstavci 9, prodloužení období požadovaného na realizaci prodeje nebrání v tom, aby bylo aktivum (nebo vyřazovaná skupina) klasifikováno jako držené za účelem prodeje, jestliže bylo zpoždění způsobeno událostmi nebo okolnostmi mimo kontrolu účetní jednotky, a existují dostatečné důkazy o tom, že účetní jednotka je nadále odhodlána prodej aktiva (nebo vyřazené skupiny) realizovat. Výjimka z jednoletého požadavku v odstavci 8 bude proto platit v následujících situacích, v nichž nastanou tyto události nebo okolnosti:
- (a) v den, kdy se účetní jednotka zaváže k plánu prodat dlouhodobá aktiva (nebo vyřazovanou skupinu), má přiměřené očekávání, že ostatní (nikoli kupující) budou klást podmínky na převod aktiva (nebo vyřazované skupiny), což prodlouží období požadované k realizaci prodeje, a:
 - (i) kroky nezbytné jako reakce na tyto podmínky lze podniknout až poté, co se obdrží *závazný příslib nákupu*,
a
 - (ii) *závazný příslib nákupu* je vysoce pravděpodobný do jednoho roku.
 - (b) účetní jednotka obdrží *závazný příslib nákupu* a v důsledku této skutečnosti bude kupující nebo jiní klást nečekaně podmínky na převod dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) předem klasifikovaného jako drženého za účelem prodeje, což prodlouží období požadované pro realizaci prodeje, a:
 - (i) nezbytné kroky reagující na podmínky se včas podnikly,
a
 - (ii) očekává se příznivé vyřešení zpožďujících faktorů.
 - (c) během prvotního jednoletého období se objevily okolnosti, které se dříve považovaly za nepravděpodobné, a v důsledku těchto okolností se dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina), dříve klasifikované jako držené za účelem prodeje, neprodá do konce období, a:
 - (i) během prvotního jednoletého období účetní jednotka podnikla nezbytné kroky pro řešení změny v okolnostech,
 - (ii) dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) se aktivně nabízí na trhu za cenu, která je přiměřená ve vztahu ke změněným okolnostem,
a
 - (iii) kritéria v odstavcích 7 a 8 jsou splněna.

IFRS 5

DODATEK C

Dodatky k jiným IFRS

Změny uvedené v tomto dodatku se budou aplikovat na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud bude jednotka aplikovat tento IFRS na dřívější období, pak se tyto změny aplikují již na toto dřívější období.

C1 IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (podle novelizace v roce 2003) se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 68 se pozměňuje následovně:

68. **Přímo v rozvaze budou jako minimum na zvláštní řádce položky, které uvádějí následující částky v rozsahu, v jakém nejsou prezentovány v souladu s odstavcem 68A:**

(a) ...

Odstavec 68A se vkládá následovně:

68A. **Vlastní rozvaha bude také zahrnovat na zvláštním řádku položky, které uvádějí následující částky:**

(a) **celková aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje a aktiva zahrnutá ve vyřazovaných skupinách klasifikovaných jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti;**

a

(b) **závazky zahrnuté ve vyřazovaných skupinách klasifikované jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5.**

Odstavec 81 se pozměňuje následovně:

81. **Přímo ve výsledovce budou jako minimum na zvláštním řádku položky, které uvádějí následující částky za období:**

...

(d) **daňový náklad;**

(e) **celková částka obsahující souhrn (i) zisku nebo ztráty z ukončených činností po zdanění a (ii) zisk nebo ztráta po zdanění vykázané z přecenění na reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady nebo z prodeje aktiv či vyřazované skupiny (skupin) představujících ukončené činnosti;**

a

(f) **hospodářský výsledek.**

Odstavec 87(e) se pozměňuje následovně:

(e) ukončené činnosti;

C2 V IAS 10 Události po rozvahovém dni, odstavec 22(b) a (c) se pozměňuje následovně:

(b) oznámení plánu ukončit činnost;

- (c) významné nákupy aktiv, klasifikace aktiv coby držených za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, ostatní prodeje aktiv nebo vyvlastnění významných aktiv vládou;

C3 IAS 14 *Vykazování podle segmentů* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 52 se pozměňuje následovně:

52. **Účetní jednotka zveřejní výsledek segmentu pro každý povinně vykazovaný segment tak, že uvede výsledek z pokračujících činností odděleně od výsledku z ukončených činností.**

Odstavec 52A se vkládá následovně:

- 52A. **Účetní jednotka přepracuje výsledky segmentu v předchozích obdobích vykázaných v účetních závěrkách tak, aby informace požadované na základě odstavce 52, vztahující se k ukončeným činnostem, byly srovnatelné ke všem činnostem, které byly klasifikovány jako přerušené k rozvahovému dni posledního vykazovaného období.**

Odstavec 67 se pozměňuje následovně:

67. **Účetní jednotka zveřejní odsouhlasení informací zveřejněných za povinně vykazované segmenty a informací agregovaných v konsolidovaných nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách. Při zveřejňování odsouhlasení účetní jednotka odsouhlasí výnosy segmentu vůči výnosům účetní jednotky od externích zákazníků (včetně zveřejnění částky výnosů účetní jednotky od externích zákazníků, které nejsou zahrnuty do žádného segmentu); výsledek segmentu z pokračujících činností se odsouhlasí oproti srovnatelné veličině provozního hospodářského výsledku účetní jednotky z pokračujících činností a oproti hospodářskému výsledku účetní jednotky z pokračujících činností; výsledek segmentu z ukončovaných činností se odsouhlasí oproti hospodářskému výsledku účetní jednotky z ukončených činností; aktiva segmentu budou...**

C4 IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, podle novelizace v roce 2003, se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

3. Tento standard se nepoužívá pro:

- (a) pozemky, budovy a zařízení klasifikované jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončovaných činností*;

- (b) biologická aktiva...;

nebo

- (c) těžební práva...

Tento standard však platí pro pozemky, budovy a zařízení použité pro vývoj nebo udržení aktiv popsaných v (b) a (c).

Odstavec 55 se pozměňuje následovně:

55. ... Odepisování aktiva končí k dřívějšímu z následujících dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazené skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) na základě IFRS 5 a datum, kdy je aktivum vyřazeno. Proto odepisování nekončí, když se aktivum stane nepotřebným nebo je staženo z aktivního používání, pokud toto aktivum již není úplně odepsáno. Avšak, ...

IFRS 5

Odstavec 73(e)(ii) se pozměňuje následovně:

- (ii) **aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;**

Odstavec 79(c) se pozměňuje následovně:

- (c) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení stažených z aktivního používání a neklasifikovaných jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5;

C5 V IAS 17 *Leasingy*, podle novelizace v roce 2003, se připojuje odstavec 41A následovně:

- 41A. Aktivum v rámci finančního leasingu, které je klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto ve vyřazované skupině klasifikované jako držené za účelem prodeje) podle IFRS 5 bude zaúčtováno v souladu s tímto IFRS.

C6 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* se pozměňuje tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 12 se pozměňuje následovně:

12. **Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje veškeré dceřiné společnosti mateřské společnosti^(*).**

K odstavci 12 se připojuje poznámka pod čarou následovně:

- (*) Jestliže při akvizici dceřiná společnost splní kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, bude vykázána v souladu s tímto standardem.

Odstavce 16 – 18 se vypouštějí.

Odstavec 37 se pozměňuje následovně:

37. **Jestliže se předkládá individuální účetní závěrka, pak investice do dceřiných společností, společně kontrolovaných jednotek a přidružených podniků, které nejsou klasifikovány jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 budou vykázány buď:**

- (a) **v pořizovacích nákladech, nebo**

- (b) **v souladu s IAS 39.**

Stejně vykazování se použije pro každou kategorii investic. Investice v dceřiných společnostech, společně kontrolovaných jednotkách a přidružených podnicích, které jsou klasifikované jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 budou vykázány podle tohoto IFRS.

Odstavec 39 se pozměňuje následovně:

39. **Investice ve společně kontrolovaných jednotkách a přidružených podnicích, které se vykazují podle IAS 39 v konsolidovaných účetních závěrkách budou vykázány stejným způsobem v individuálních účetních závěrkách investora.**

Odstavec 40(a) a (b) se vypouští.

C7 IAS 28 *Investice do přidružených podniků* se pozměňuje následovně:

Odstavec 13 se pozměňuje následovně:

13. *Investice do přidruženého podniku se vykáže použitím ekvivalenční metody s výjimkou případu, kdy:*

(a) *investice je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti;*

(b) ...

Odstavec 14 se pozměňuje následovně:

14. *Investice popsané v odstavci 13(a) se vykáží podle IFRS 5.*

Odstavec 15 se mění tak, že po vypuštění odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinace*, provedeném IFRS 3 *Podnikové kombinace*, bude znít následovně:

15. Jestliže investice do přidruženého podniku dříve klasifikovaná jako držená za účelem prodeje již nesplňuje kritéria této klasifikace, bude zaúčtována použitím ekvivalenční metody od data její klasifikace coby držené za účelem prodeje. Účetní závěrky za období od data, kdy byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, se odpovídajícím způsobem upraví.

Odstavec 16 se vypouští.

Odstavec 38 se pozměňuje následovně:

38. *...zveřejněny. Investorův podíl na všech ukončovaných činnostech takovýchto přidružených společností je také zveřejněn zvlášť.*

C8 IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* se pozměňují následovně:

Odstavec 2(a) se pozměňuje následovně:

(a) *podíl je klasifikován jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti;*

Odstavec 42 se pozměňuje následovně:

42. *Podíly ve společně kontrolovaných jednotkách, které jsou klasifikované jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 budou vykázány podle tohoto IFRS.*

Odstavec 43 je pozměněn tak, že po vypuštění odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinace*, provedeném IFRS 3, bude znít následovně:

43. Jestliže podíl ve spoluovládaném podniku dříve klasifikovaném jako držený za účelem prodeje již nesplňuje kritéria této klasifikace, bude vykázán použitím poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody od data jeho klasifikace coby drženého za účelem prodeje. Účetní závěrky za období od data zařazení do skupiny držených za účelem prodeje se odpovídajícím způsobem upraví.

Odstavec 44 se vypouští.

IFRS 5

C9 IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydáno v 1998) se pozměňuje tak, jak je uvedeno níže.

Odstavec 1 se pozměňuje následovně:

1. ***Tento standard se použije při vykazování snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:***

(a) ...

(f) ... (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*);

(g) ... (viz IAS 41 *Zemědělství*);

a

(h) ***dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.***

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

2. Tento standard neplatí pro zásoby, aktiva vznikající ze stavebních smluv, odložené daňové pohledávky, aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků nebo aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), protože existující standardy platné pro tato aktiva již obsahují konkrétní požadavky pro uznávání a oceňování těchto aktiv.

V odstavci 5 se definice peněžotvorné jednotky pozměňuje následovně:

Peněžotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky, jenž jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Poznámka pod čarou se připojuje k poslední větě odstavce 9(f) následovně:

([†]) Jakmile aktivum splňuje kritéria klasifikace ve třídě držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuté ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), je vyňato z působnosti IAS 36 a vykázáno podle IFRS 5.

C10 IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydáno v 2004) se mění tak, jak je uvedeno níže.

Veškeré odkazy k pojmu „čistá prodejní cena“ se nahrazují „reálná hodnota snížená o prodejní náklady“.

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

2. ***Tento standard se použije při vykazování snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:***

(a) ...

(i) ***dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaných jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.***

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

3. Tento standard neplatí pro zásoby, aktiva vznikající ze stavebních smluv, odložené daňové pohledávky, aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků nebo aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), protože existující standardy platné pro tato aktiva již obsahují požadavky pro uznávání a oceňování těchto aktiv.

V odstavci 6 se definice peněžotvorné jednotky pozměňuje následovně:

Peněžotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky, jenž jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Poznámka pod čarou se připojuje k poslední větě odstavce 12(f) následovně:

- ([†]) Jakmile aktivum splňuje kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuté ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), je vyřazováno z působnosti tohoto standardu a vykázáno podle IFRS 5.

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* se pozměňuje odstavce 9 následovně:

9. Tento standard se vztahuje k rezervám na restrukturalizaci (včetně ukončených činností). Pokud restrukturalizace vyhovuje definici ukončené činnosti, mohou se požadovat dodatečná zveřejnění na základě IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*.

C12 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (vydáno v 1998) ([†]) se pozměňuje tak, jak je uvedeno níže.

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

2. ...Tento standard například neplatí pro:

(a) ...

(e) ...;

(f) ... a oceňování);

a

(g) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazovaných skupinách klasifikovaných jako držené za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*; a

Odstavec 79 se mění následovně:

79. ... **Odepisování aktiva končí k dřívějšímu z následujících dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) na základě IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti a datum, kdy je aktivum vyřazeno.**

Odstavec 106 se pozměňuje následovně:

106. Odepisování nekončí, když se nehmotné aktivum nepoužívá, pokud nebylo aktivum již plně odepsáno nebo je klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, jež je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5.

([†]) Jak je modifikováno v IAS 16 z roku 2003.

IFRS 5

Odstavec 107(e)(ii) se mění následovně:

- (ii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;

C13 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) se pozměňuje tak, jak je uvedeno níže.

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

3. ... Tento standard například neplatí pro:

(a) ...

(h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazovaných skupinách klasifikovaných jako držené za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*; a

Odstavec 97 se pozměňuje následovně:

97. ... **Odepisování končí k dřívějšímu z následujících dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) na základě IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti nebo datum, kdy je aktivum vyřazeno...**

Odstavec 117 se mění následovně:

117. Odepisování nehmotného aktiva s určenou dobou použitelnosti nekončí, když se nehmotné aktivum již nepoužívá, pokud nebylo aktivum již plně odepsáno nebo pokud je klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, jež je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5.

Odstavec 118(e)(ii) se pozměňuje následovně:

- (ii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;

C14 IAS 40 *Investice do nemovitostí* podle novelizace v roce 2003 se pozměňuje tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 9(a) se pozměňuje následovně:

- (a) nemovitost určená k prodeji v rámci běžné obchodní činnosti...

Odstavec 56 se pozměňuje následovně:

56. **Jednotka, která si zvolí model pořizovacích nákladů, ocení po prvotním vykazání veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky pro tento model uvedené v IAS 16. Neplatí to pro investice, které splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako držené za účelem prodeje (nebo jsou zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti. Investice do nemovitostí, které splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako držené za účelem prodeje (nebo jsou zahrnuty do vyřazované skupiny klasifikované jako drženo za účelem prodeje) se oceňují v souladu s IFRS 5.**

Odstavec 76(c) se pozměňuje následovně:

- (c) **aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;**

Odstavec 79(d)(iii) se mění následovně:

- (iii) **aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;**

C15 IAS 41 Zemědělství se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 30 se mění následovně:

30. **Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě určit. Tento předpoklad může být vyvrácen jen při prvotním vykazání biologického aktiva, pro které není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno ve svých pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile se stane reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelnou, podnik aktivum ocení reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté prodejní náklady. Jakmile splní dlouhodobé biologické aktivum kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuto ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti, předpokládá se, že reálnou hodnotu je možné spolehlivě stanovit.**

Odstavec 50(c) se mění následovně:

- (c) **snížení přiřaditelná k prodejům a biologickým aktivům klasifikovaným jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutým ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5;**

C16 IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 12(b) se pozměňuje následovně:

- (b) odstavce 26-34B zakazují zpětnou aplikaci některých aspektů jiných IFRS.

Odstavec 26 se pozměňuje následovně:

26. Tento IFRS zakazuje zpětnou aplikaci některých aspektů jiných IFRS vztahujících se k:

- (a) ...
- (b) vykazování zajištění (odstavce 28-30);
- (c) odhady (odstavce 31-34);
- a
- (d) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.

Odstavec 34A se vkládá následovně:

- 34A. IFRS 5 požaduje, prospektivní aplikaci na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje a na činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončené po datu účinnosti IFRS. IFRS 5 umožňuje účetní jednotce aplikovat požadavky IFRS na veškerá dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, a činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončené po jakémkoli datu před datem platnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a jiné informace potřebné pro aplikaci IFRS se získaly v době, kdy byla tato kritéria původně splněna.

IFRS 5

Odstavec 34B se vkládá následovně:

34B. Účetní jednotka s datem přechodu na IFRS před 1. lednem 2005 bude aplikovat přechodná ustanovení IFRS 5. Jednotka s datem přechodu na IFRS 1. ledna 2005 nebo později bude aplikovat IFRS 5 zpětně.

C17 IFRS 3 *Podnikové kombinace* se modifikuje tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 36 se pozměňuje následovně:

36. **Ke dni nabytí nabyvatel přiřadí náklady na podnikovou kombinaci uznáním identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabyvaného podniku, které budou vyhovovat kritériím pro rozpoznání aktiv v odstavci 37, a to v jejich reálných hodnotách k tomuto dni. Výjimkou budou dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), klasifikovaná jako držena za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti*, která se uznají v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Veškeré rozdíly...**

Odstavec 75(b) a (d) se mění následovně:

- (b) dodatečný goodwill vykázaný během příslušného období s výjimkou goodwillu zahrnutého ve vyřazované skupině, jenž při akvizici splňuje kritéria pro to, aby byl klasifikován jako držený za účelem prodeje podle IFRS 5;
- (d) goodwill zahrnutý ve vyřazované skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a goodwill vyřazený během příslušného období, aniž byl předem zahrnutý ve vyřazované skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje;

C18 V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací platných k 31. březnu 2004 se odkazy na „ukončované činnosti“ mění na „ukončené činnosti“.

Snížení hodnoty aktiv

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Definice	6
Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena	7-17
Vyčíslení zpětně získatelné částky	18-57
Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitou dobou životnosti	24
Reálná hodnota mínus náklady na prodej aktiva	25-29
Hodnota z užívání	30-57
Východiska pro odhady budoucích peněžních toků	33-38
Sestavení odhadu budoucích peněžních toků	39-53
Budoucí peněžní toky v cizí měně	54
Diskontní sazba	55-57
Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty aktiv	58-64
Peněžotvorné jednotky a goodwill	65-108
Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží	66-73
Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky	74-103
Goodwill	80-99
Přiřazování goodwillu k peněžotvorným jednotkám	80-87
Testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty	88-90
Menšinové podíly	91-95
Časový plán testů na snížení hodnoty	96-99
Celopodniková aktiva	100-103
Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	104-108
Rušení ztráty ze snížení hodnoty	109-125
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva	117-121
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	122-123
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty goodwillu	124-125

IAS 36

Odstavec

Zveřejňování	126-137
Odhady použité pro vyčíslení zpětně získatelné částky peněžotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti	134-137
Přechodná ustanovení a datum účinnosti	138-140
Ukončení platnosti IAS 36 (z roku 1998)	141

Tento revidovaný standard nahrazuje IAS 36 (1998) *Snížení hodnoty aktiv* a měl by být aplikován na:

- (a) nabytí goodwillu a nehmotných aktiv získaných při podnikových kombinacích, pro něž je datum dohody 31. březen 2004 nebo pozdější.
- (b) všechna ostatní nehmotná aktiva pro roční období začínající datem 31. března 2004 nebo pozdějším.

Dřívější aplikace těchto ustanovení se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zabezpečila, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka. Aktivum je vedeno v částce převyšující zpětně získatelnou částku, převyšuje-li jeho účetní hodnota částku, která bude zpět získána prostřednictvím užívání či prodeje aktiva. Jde-li o takový případ, aktivum je popsáno jako aktivum se sníženou hodnotou a standard požaduje, aby účetní jednotka uznala ztrátu ze snížení hodnoty. Standard také určuje, kdy by účetní jednotka měla zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva a předepisuje, jak tuto skutečnost vykazovat.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. *Tento standard se použije v účetnictví pro snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:*
 - (a) *zásob (viz IAS 2 - Zásoby);*
 - (b) *aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IAS 11 - Stavební smlouvy);*
 - (c) *odložených daňových aktiv (viz IAS 12 - Daně ze zisku);*
 - (d) *aktiv, která plynou ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 - Zaměstnanecké požitky);*
 - (e) *finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IAS 39 - Finanční nástroje:účtování a oceňování;*
 - (f) *investic do nemovitostí, které jsou oceněny reálnou hodnotou (viz IAS 40 – Investice do nemovitostí);*
 - (g) *biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje (viz IAS 41 – Zemědělství).*

(h) **odložených nákladů na akvizice a nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 Pojistné smlouvy;**

a

(i) **Neoběžných aktiv (nebo pozbyvacích skupin) klasifikovaných jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5 Neoběžná aktiva držená za účelem prodeje a ukončovaná operace.**

3. Tento standard se nevztahuje na zásoby, aktiva vznikající na základě stavebních smluv, odložená daňová aktiva, aktiva plynoucí ze zaměstnaneckých požitků a aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá do pozbyvací skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje), protože stávající standardy aplikovatelné na tato aktiva obsahují požadavky týkající se uznání a ocenění těchto aktiv.

4. Tento standard se vztahuje na finanční aktiva klasifikovaná jako:

(a) Dceřiné jednotky, jak je definuje IAS 27 *Konsolidované a samostatné finanční výkazy*;

(b) Přidružené jednotky, jak jsou definovány v IAS 28 - *Investice do přidružených jednotek*,

a

(c) Společné podniky, jak jsou definovány v IAS 31 - *Vykazování účastí ve společných podnicích*.

Snížení hodnoty jiných finančních aktiv popisuje IAS 39.

5. Tento standard se nevztahuje na finanční aktiva v rámci IAS 39, investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou podle IAS 40, nebo biologická aktiva vztahující se k zemědělské činnosti oceňovaná reálnou hodnotou minus odhadované náklady prodejního místa podle IAS 41. Avšak tento standard se vztahuje na aktiva, která jsou zachycena v přeceněné částce (reálnou hodnotou) podle jiných standardů, jako je model přecenění podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Zjišťování, zda přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:

(a) Je-li reálnou hodnotou aktiva jeho tržní hodnota, jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou minus náklady prodeje jsou přímé přírůstkové náklady spojené s pozbytím aktiva:

(i) jsou-li náklady pozbytí zanedbatelné, zpětně získatelná částka přeceněného aktiva je nutně blízká jeho hodnotě po přecenění (reálné hodnotě) nebo větší než hodnota po přecenění (reálná hodnota). V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, je nepravděpodobné, že přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, a zpětně získatelná částka nemusí být odhadována.

(ii) nejsou-li náklady pozbytí zanedbatelné, reálná hodnota minus náklady na prodej přeceněného aktiva je nutně menší než jeho reálná hodnota. Proto by mělo být přeceněné aktivum aktivem se sníženou hodnotou, jestliže jeho hodnota z užívání je menší než jeho hodnota po přecenění (reálná hodnota). V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, účetní jednotka použije tohoto standardu, aby určila, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou.

(b) je-li reálná hodnota aktiva určena na jiném základě, než je tržní hodnota, jeho přeceněná částka (reálná hodnota) může být vyšší či nižší než jeho zpětně získatelná částka. Poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, účetní jednotka použije tento standard k určení, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou.

DEFINICE

6. Následující termíny se ve standardu používají v dále specifikovaném významu:

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- (a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;
- (b) obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci;

a

- (c) informace o cenách jsou veřejně dostupné.

Datum dohody o podnikové kombinaci je datum, kdy je dosaženo zásadní dohody mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejně obchodovaných účetních jednotek datum veřejného oznámení. V případě konkurenčního převzetí je nejdřívějším datem dosažení zásadní dohody mezi kombinujícími stranami datum, kdy dostatečný počet vlastníků převzatého podniku přijal nabídku nabyvatele na převzetí kontroly nad převzatým podnikem.

Účetní hodnota je částka, kterou je aktivum zachyceno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Celopodniková aktiva jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají k budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i jiných peněžotvorných jednotek.

Náklady pozbytí jsou průřezkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva nebo peněžotvorné jednotky, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje v účetních výkazech, snížená o jeho zbytkovou hodnotu.

Odpisy (amortizace) jsou soustavným alokováním odepsatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti. ()*

Reálná hodnota mínus náklady na prodej je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva nebo peněžotvorné jednotky při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, minus náklady pozbytí.

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

Zpětně získatelná částka aktiva nebo peněžotvorné jednotky je vyšší z těchto dvou částek: reálná hodnota mínus náklady na prodej nebo hodnota z užívání.

(*) V případě nehmotných aktiv nebo goodwillu bývá užíván místo termínu „odpisy“ termín „amortizace“. Oba termíny mají tentýž význam.

Doba použitelnosti je buď:

(a) *doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum účetní jednotkou využíváno;*

nebo

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

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které podnik očekává vytvořit pomocí aktiva nebo peněžotvorné jednotky.

IDENTIFIKACE AKTIVA, JEHOŽ HODNOTA MŮŽE BÝT SNÍŽENA

7. Odstavce 8 až -17 specifikují, kdy má být určena zpětně získatelná částka. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku. Zbývající část tohoto standardu je strukturována takto:
- (a) Odstavce 18 až 57 uvádějí požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku.
 - (b) Odstavce 58–108 stanoví požadavky na vykazování a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Vykazování a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty jednotlivých aktiv s výjimkou goodwillu je určeno v odstavcích 58–64. Odstavce 65–108 se zabývají účtováním a oceňováním ztrát ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek a goodwillu.
 - (c) Odstavce 109 až 116 vysvětlují požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či peněžotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky jsou pro jednotlivé aktivum vymezeny v odstavcích 117 až 121, pro peněžotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125.
 - (d) Odstavce 126–133 určují informace, které je třeba vykázat v souvislosti se ztrátou ze snížení hodnoty aktiv a peněžotvorných jednotek a jejím zvratem. Odstavce 134–137 určují další požadavky na zveřejňování týkající se peněžotvorných jednotek, k nimž byl přiřazen goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti za účelem testování snížení hodnoty.
8. Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou tehdy, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 12 až 14 popisují některé náznaky, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. Je-li přítomen kterýkoli z takových náznaků, požaduje se na podniku udělat formální odhad zpětně získatelné částky. S výjimkou ustanovení odstavce 10 tento standard nevyžaduje od účetní jednotky formální odhad zpětně získatelné částky aktiva, pokud nejsou přítomny náznaky snížení hodnoty.
9. **Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li jakýkoli takový náznak, podnik odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.**
10. **Bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka také:**
- (a) **Testovat každoročně nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti nebo nehmotná aktiva, která dosud nejsou používána, zda nedošlo ke snížení jejich hodnoty, porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test snížení hodnoty lze provést kdykoliv během ročního účetního období, pokud je to každý rok ve stejnou dobu. Různá nehmotná aktiva mohou být testována v různých časových obdobích. Avšak pokud bylo dané nehmotné aktivum poprvé uznáno během aktuálního účetního období, je třeba je testovat na možné snížení hodnoty před koncem tohoto běžného účetního období.**

IAS 36

(b) *Testovat každoročně goodwill získaný při podnikové kombinaci, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty, podle odstavců 80–99.*

11. Posouzení schopnosti nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch, a tak zpětně získat svou účetní hodnotu, je zpravidla velmi subjektivní a nejisté, dokud není aktivum k dispozici pro jeho použití než poté, co již je v používání. Proto tento standard požaduje na účetní jednotce testovat nejméně jednou ročně snížení účetní hodnoty nehmotného aktiva, které ještě není k dispozici pro jeho použití.
12. *Při posuzování, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:*

Vnější informační zdroje

- (a) *tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání.*
- (b) *během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž podnik působí, nebo na trhu, do 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 účetní jednotku v rozsahu nebo způsobu, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují vznik nečinnosti aktiva, plány na ukončení nebo přestrukturování operací, k nimž aktivum náleží, plány na pozbytí aktiva před původně očekávaným datem, a přehodnocení doby užívání aktiva z neurčité na omezenou. (*)*
- (g) *existuje důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.*
13. Seznam v odstavci 12 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky, že hodnota aktiva se snížila, a i ty vyžadují, aby podnik odhadl zpětně získatelnou částku takového aktiva, nebo v případě goodwillu provedl test snížení hodnoty podle odstavců 80–99.
14. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, se zakládá na existenci:
- (a) peněžních toků z nabytí 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;

(*) Jakmile aktivum splní kritéria klasifikace jako aktiva drženého za účelem prodeje (nebo je zahrnuto do skupiny aktiv držených za účelem prodeje), nespadá již do působnosti tohoto standardu a účtuje se podle IFRS 5 *Neoběžná aktiva držena za účelem prodeje a ukončené operace*.

- (c) významného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo provozního zisku nebo významné zvýšení rozpočtované ztráty, plynoucí z aktiva,
- nebo
- (d) provozních ztrát nebo čistých peněžních odtoků z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.
15. Jak je naznačeno v odstavci 10, tento standard požaduje minimálně jednou za rok test snížení hodnoty nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti, která dosud nejsou k dispozici pro užívání, a goodwillu. Kromě požadavků odstavce 10 se při určování, kdy je třeba provést odhad zpětně získatelné částky aktiva, uplatňuje koncepce významnosti. Ukazují-li například předchozí výpočty, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, účetní jednotka nepotřebuje opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, jestliže nenastaly žádné okolnosti, které by vyloučily takový rozdíl. Podobně mohou předchozí rozborů ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků uvedených v odstavci 12.
16. Pro ilustraci odstavce 15, jestliže tržní úroková sazba nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, na podniku se nepožaduje, aby udělal formální odhad zpětně získatelné částky aktiva v následujících případech:
- (a) je-li nepravděpodobné, že diskontní sazba užitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva je ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Nárůst krátkodobých úrokových sazeb například nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti.
- (b) je-li pravděpodobné, že diskontní sazba užitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva je ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí rozbor citlivosti na zpětně získatelnou částku ukazuje, že
- (i) Je nepravděpodobné, že dojde k významnému poklesu zpětně získatelné částky, protože je rovněž pravděpodobnost zvýšení budoucích peněžních toků (například v některých případech může být podnik schopen demonstrovat, že upravuje své výnosy tak, aby kompenzovaly nárůst tržních sazeb);
- nebo
- (ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky bude mít za následek významnou ztrátu ze snížení hodnoty.
17. Existuje-li náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu aktiva je třeba přezkoumat a upravit podle Mezinárodního účetního standardu, použitelného pro dané aktivum, i kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

VYČÍSLENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY

18. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z těchto dvou částek: reálná hodnota aktiva nebo peně-zotvorné jednoty mínus náklady na jejich prodej nebo jejich hodnota z užívání. Odstavce 19 až 57 uvádějí požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku.
19. Není vždy nutné určit jak reálnou hodnotu aktiva minus náklady prodeje, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li například kterákoliv z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.

IAS 36

20. Je možné určit reálnou hodnotu minus náklady prodeje, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit reálnou hodnotu minus náklady prodeje, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu částky, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami. V takovém případě může podnik použít jako zpětně získatelnou částku aktiva jeho hodnotu z užívání.
21. Pokud není žádný důvod se domnívat, že hodnota z užívání aktiva významně překračuje jeho reálnou hodnotu minus náklady prodeje, lze jako zpětně získatelnou částku použít reálnou hodnotu aktiva minus náklady na jeho prodej. Toto bude častým případem u aktiv, která jsou držena za účelem jejich pozbytí. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého za účelem jeho následného pozbytí bude sestávat hlavně z čistých příjmů z pozbytí, poněvadž budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva až do jeho pozbytí pravděpodobně budou zanedbatelné.
22. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou toho, když nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, zpětně získatelná částka je stanovena pro peněžotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 65 až -103), vyjma toho, kdy buď:
- (a) reálná hodnota aktiva minus náklady prodeje je vyšší než jeho účetní hodnota,
- nebo
- (b) hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě minus náklady prodeje a tuto lze určit.
23. V určitých případech mohou odhady, průměry a výpočetní zjednodušení poskytovat rozumnou aproximaci k podrobným výpočtům pro stanovení reálné hodnoty minus nákladů prodeje nebo hodnoty z užívání stanoveným tímto standardem..

Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitou dobou životnosti

24. Odstavec 10 vyžaduje každoroční testování nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti za účelem zjištění případného snížení jejich hodnoty porovnáním jejich účetní hodnoty a zpětně získatelné částky, bez ohledu na to, zda existují známky možného snížení jejich hodnoty nebo nikoliv. Avšak pro účely tohoto testu lze použít poslední podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva z předcházejícího účetního období, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:
- (a) Pokud nehmotné aktivum netvoří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, a je proto testováno na pokles hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky, ke které náleží, a aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se významně nezměnily od posledního výpočtu zpětně získatelné částky;
 - (b) Poslední výpočet zpětně získatelné částky došel k částce, která významně převýšila účetní hodnotu aktiva;
- a
- (c) Na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od posledního výpočtu zpětně získatelné částky aktiva, není pravděpodobné, že by aktuální určení zpětně získatelné částky aktiva bylo nižší, než je účetní hodnota daného aktiva.

Reálná hodnota minus náklady na prodej aktiva

25. Nejlepším důkazem o reálné hodnotě aktiva minus náklady prodeje je cena v závazné smlouvě o prodeji, při transakci za obvyklých podmínek, upravenou o přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva.

26. Neexistuje-li žádná závazná smlouva o prodeji, ale aktivum je posledních transakcí s obdobnými aktivy ze stejného odvětví. reálná hodnota mínus náklady prodeje aktiva neodráží hodnotu nuceného prodeje, pokud její vedení není nuceno uskutečnit tento prodej okamžitě.
27. Náklady pozbytí jiné než takové, které již byly uznány jako závazky, jsou při stanovení reálné hodnoty mínus nákladů prodeje odečteny. Příklady obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou mínus náklady prodeje tržní cena aktiva snižena o náklady pozbytí. Vhodnou tržní cenou je obvykle běžná nabídková cena. Není-li běžná nabídková cena k dispozici, může poskytnout východisko k odhadu reálné hodnoty mínus nákladů prodeje cena poslední transakce, za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických okolností mezi datem transakce a datem, k němuž je prováděn odhad.
28. Neexistuje-li závazná smlouva nebo aktivní trh pro dané aktivum, reálná hodnota mínus náklady prodeje je založena na nejlepších dostupných informacích pro vyjádření částky, kterou účetní jednotka může k rozvahovému dni získat z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení nákladů pozbytí. Při stanovení této částky bere účetní jednotka v úvahu výsledky takových nákladů jsou právní náklady, kolikovní a podobné daně spjaté s transakcí, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu, který je podmínkou pro jeho prodej. Nicméně, odstupné z předčasného ukončení pracovního poměru (jak je definováno v IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*) a náklady spjaté se omezením nebo reorganizací podnikání, které doprovázejí pozbytí aktiva, nejsou přímými přírůstkovými náklady na pozbytí aktiva.
29. Někdy je při pozbytí aktiva požadováno na kupujícím převzít závazek a k dispozici je pouze jediná reálná hodnota mínus náklady prodeje pro obojí, jak pro aktivum, tak i pro závazek. Odstavec 78 vysvětluje, jak řešit tyto případy.

Hodnota z užívání

30. **Ve výpočtu hodnoty užívání aktiva se budou odrážet tyto prvky:**

(a) **Odhad budoucích peněžních toků, o kterých účetní jednotka očekává, že vzniknou z aktiva;**

(b) **Očekávání možných změn částek nebo časového průběhu těchto peněžních toků;**

(c) **Časová hodnota peněz představovaná aktuální tržní bezrizikovou úrokovou mírou;**

(d) **Cena za nejistotu obsaženou v aktivu;**

a

(e) **Další faktory, jako je nelikvidita, kterou by účastníci na trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které podnik očekává, že poplynou z aktiva.**

31. Odhad hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:

(a) odhad budoucích peněžních přítoků a odtoků odvozený ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí,

a

(b) použití vhodné diskontní sazby pro takové budoucí peněžní toky.

IAS 36

32. Prvky určené v odstavcích 30(b), (d) a (e) se mohou odrazit buď jako úpravy budoucích peněžních toků nebo úpravy diskontní sazby. Ať podnik použije kterýkoliv přístup k očekávaným možným změnám v částkách nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, musí se odrazit v určení očekávané současné hodnoty budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků. Příloha A obsahuje další pokyny pro používání technik současné hodnoty při výčíslení hodnoty z užívání aktiva.

Východiska pro odhady budoucích peněžních toků

33. **Při oceňování hodnoty aktiva v užívání podnik musí:**
- (a) **Založit projekce peněžních toků na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují vedení nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývajících doby použitelnosti aktiva. Příkladat větší váhu důkazům z vnějšího prostředí.**
 - (b) **Založit projekce peněžních toků na nejnovějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vypustit odhady budoucích peněžních přílivů a odlivů očekávaných z budoucího přestrukturování nebo posílení nebo zlepšení výkonu aktiva. Projekce založené na těchto rozpočtech/předpovědích pokrývají maximálně období pěti roků, pokud není pro použití ospravedlnitelné delší období.**
 - (c) **Odhadovat projekce peněžních toků přesahující období pokryté nejaktuálnějšími rozpočty/předpověďmi jako extrapolace projekcí založených na rozpočtech/předpovědích založené na stálé nebo klesající míře tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry tempa růstu. Tato míra tempa růstu nemá převyšovat dlouhodobou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž účetní jednotka operuje, nebo pro trh, ve kterém je aktivum používáno, pokud není oprávněné použití vyšší míry.**
34. Vedení posuzuje rozumnost předpokladů, na kterých jsou aktuální projekce peněžních toků založeny, zkoumáním příčin rozdílů mezi minulými projekcemi peněžních toků a skutečnými současnými peněžními toky. Vedení zajistí, aby předpoklady, na kterých jsou současné projekce budoucích peněžních toků založeny, byly v souladu se skutečnými minulými výsledky, pokud to umožní účinky následných událostí nebo okolností, které neexistovaly, když tyto skutečné peněžní toky vznikaly.
35. Podrobné, jasné a spolehlivé finanční rozpočty/předpovědi budoucích peněžních toků za období delší než pět let nejsou obvyčejně k dispozici. Z tohoto důvodu jsou odhady budoucích peněžních toků, které vypracovává vedení, založeny na nejaktuálnějších rozpočtech/předpovědích na nejvýše pět roků. Vedení může použít projekce peněžních toků založené na rozpočtech/předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové projekce jsou spolehlivé, a může prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období, vycházejíce z předchozích zkušeností.
36. Projekce peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace projekcí peněžních toků založených na finančních rozpočtech/předpovědích za použití míry tempa růstu pro následující roky. Tato míra je stálá nebo klesající, ledaže růst míry odpovídá objektivním informacím o modelech výrobních či odvětvových životních cyklů. Je-li to vhodné, míra tempa růstu je nula nebo záporná.
37. Jsou-li podmínky příznivé, konkurenti pravděpodobně vstoupí na trh a omezí tempo růstu. Proto budou účetní jednotky těžko převyšovat po dlouhou dobu (řekněme dvacet let) historickou průměrnou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik působí, nebo pro trh, na němž je aktivum užíváno.
38. Při použití informací z finančních rozpočtů/předpovědí účetní jednotka bere v úvahu, zda informace odrážejí rozumné a podložitelné předpoklady a představují vedením zpracovaný nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývajících dobu použitelnosti aktiva.

Sestavení odhadu budoucích peněžních toků

IAS 36

39. **Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:**

- (a) **projekce peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva;**
- (b) **projekce peněžních odtoků, které jsou nutně způsobeny při vytváření peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva (včetně peněžních odtoků spjatých s přípravou aktiva pro užívání) a které mohou být přímo přiznány či přiřazeny na rozumném a konzistentním základě danému aktivu,**

a

- (c) **případné čisté peněžní toky, přijaté (či zaplacené) z pozbytí aktiva ke konci jeho doby použitelnosti.**

40. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o nárůstu cen způsobeném všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopady růstu cen způsobeného všeobecnou inflací, budoucí peněžní toky jsou odhadovány na nominálním základě. Vylučuje-li diskontní sazba dopady růstu cen způsobeného všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).

41. Projekce peněžních odtoků zahrnují peněžní toky plynoucí z pravidelného servisu poskytovaného aktivům a budoucí režijní náklady, které lze přímo nebo na rozumném a konzistentním základě přiřadit užívání aktiva.

42. Pokud účetní hodnota aktiva ještě nezahrnuje veškeré peněžní odtoky, k nimž došlo před tím, než bylo připraveno pro užívání či prodej, odhad budoucích peněžních odtoků zahrnuje odhad jakýchkoli budoucích peněžních odtoků, u nichž se předpokládá, že vzniknou před tím, než bude aktivum připraveno pro užívání či prodej. Příkladem jsou budovy ve výstavbě nebo vývojový projekt, který ještě není dokončený.

43. Aby se zamezilo dvojímu započtení, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků:

- (a) peněžní přítoky z aktiv (například finančních aktiv, jako jsou pohledávky), která vytvářejí peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z posuzovaného aktiva;

a

- (b) peněžní odtoky, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány za závazky (například dluhy, důchody nebo rezervy).

44. **Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní přítoky nebo odtoky, u nichž se očekává, že vzniknou z:**

- (a) **budoucí restrukturalizace, k níž se podnik ještě nezavázal,**

nebo

- (b) **posílení nebo zlepšení výkonu aktiva.**

45. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:

- (a) budoucí peněžní odtoky nebo nákladové úspory, které se k nim vztahují (například snížení nákladů na zaměstnání), nebo užitky, o nichž se očekává, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se podnik ještě nezavázal,

nebo

IAS 36

- (b) budoucí peněžní odtoky, které zlepší nebo posílí výkon aktiva nebo související peněžní přítoky, které se na základě těchto odtoků očekávají.

46. Restrukturalizace je programem, který je vedením plánován a řízen a který významně mění buď rozsah oblasti podnikání účetní jednotky, nebo způsob, jakým je podnikání vedeno. IAS 37 - *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, obsahuje ustanovení, která objasňují, kdy je účetní jednotka zavázána k restrukturalizaci.

47. Když se podnik zavázal k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se podnik zavázal k restrukturalizaci:

- (a) při stanovení hodnoty z užívání jeho odhady budoucích peněžních přítoků a peněžních odtoků vyjadřují nákladové úspory a jiné užítky z restrukturalizace (založené na nejaktuálnějších finančních rozpočtech/předpovědích, které byly schváleny vedením),

a

- (b) Jeho odhady budoucích peněžních odtoků z důvodu restrukturalizace jsou zahrnuty v rezervě na restrukturalizaci podle IAS 37.

Ilustrativní příklad 5 ukazuje dopady budoucí restrukturalizace na výpočet hodnoty z užívání.

48. Dokud účetní jednotka nezačne s peněžními odtoky, které vylepší nebo posílí výkonnosti aktiva, nemohou odhady budoucích peněžních toků zahrnovat odhadované budoucí peněžní přítoky očekávané v důsledku nárůstu ekonomických přínosů vzniklých díky uvedeným peněžním odtokům (viz ilustrativní příklad 6).

49. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní odtoky nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu očekávaného z aktiva v jeho současném stavu. Pokud se peněžotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou životnosti, která jsou všechna zásadně důležitá pro další provoz jednotky, náhrada aktiv s kratší životností je v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenního obsluhy této jednotky. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou životnosti, je náhrada složek s kratší dobou životnosti v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenního obsluhy tohoto aktiva.

50. ***Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:***

- (a) ***peněžní přítoky nebo odtoky z financování***

nebo

- (b) ***příjmy či úhrady daně ze zisku.***

51. Odhadované budoucí peněžní toky berou do úvahy takové předpoklady, které jsou konzistentní se způsobem stanovení diskontní sazby. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Protože časová hodnota peněz je brána v úvahu jako diskont odhadovaných budoucích peněžních toků, tyto peněžní toky vylučují peněžní přítoky nebo odtoky z financování. Podobně, neboť diskontní sazba je stanovena na bázi před zdaněním, budoucí peněžní toky jsou také odhadnuty na bázi před zdaněním.

52. ***Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo 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.***

53. Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako reálná hodnota mínus náklady prodeje aktiva, kromě toho, že při odhadování takových čistých peněžních toků:

- (a) účetní jednotka používá ceny převažující k datu odhadu pro podobná aktiva, která dospěla ke konci své doby použitelnosti a která byla provozována za podmínek podobných těm, za nichž bude užíváno dané aktivum.

- (b) účetní jednotka upravuje takové ceny o dopady jak budoucích zvýšení cen způsobených všeobecnou inflací, tak specifických zvýšení (snížení) cen. Vylučují-li však odhady budoucích peněžních toků ze stálého užívání aktiva a diskontní sazba dopad všeobecné inflace, tento dopad je také vyloučen z odhadu čistých peněžních toků z pozbytí.

Budoucí peněžní toky v cizí měně

54. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány v měně, v níž budou vytvářeny a poté diskontovány za použití diskontní sazby vhodné pro danou měnu. Účetní jednotka převádí současnou hodnotu pomocí spotového směnného kurzu k datu výpočtu hodnoty z užívání.

Diskontní sazba

55. **Diskontní sazba (sazby) je sazba před zdaněním, která odráží aktuální tržní odhad:**

- (a) **Časové hodnoty peněz;**

a

- (b) **Rizik specifických pro aktivum, o něž nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků.**

56. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifická rizika pro aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela 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 účetní jednotky, jejíž akcie jsou obchodované na burze, která má jednotlivé aktivum (nebo portfolio aktiv) podobné, co se týče výnosnostního potenciálu a rizik, posuzovanému aktivu. Avšak diskontní sazba (sazby) používaná pro vyčíslení hodnoty z užívání aktiva neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.
57. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, podnik použije náhradní odhad diskontní sazby. Příloha A obsahuje další pokyny pro odhad diskontní sazby za takových okolností.

UZNÁNÍ A VYČÍSLLENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

58. Odstavce 59 až 64 uvádějí požadavky na účtování a oceňování ztrát ze snížení hodnot jednotlivého aktiva s výjimkou goodwillu. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek a goodwillu je zahrnuto v odstavcích 65–108.
59. **Tehdy, a jen tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, se tato účetní hodnota aktiva snižuje na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.**
60. **Ztráta ze snížení hodnoty se uznává okamžitě do zisku a ztráty, pokud není aktivum vedeno v hodnotě přecenění podle jiného standardu (například podle modelu přehodnocení v IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.**
61. Ztráta ze snížení hodnoty nepřeceněného aktiva se uznává za zisk nebo ztrátu. Avšak ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachycena přímo proti jakémukoli přírůstku z přecenění daného aktiva, a to ve výši, ve které ztráta ze snížení hodnoty nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění téhož aktiva.

IAS 36

62. *Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, podnik uzná závazek tehdy, a jen tehdy, když to požaduje jiný Mezinárodní účetní standard.*
63. *Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala opravená účetní hodnota aktiva minus jeho zbytková hodnota (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývajících dobu použitelnosti.*
64. Je-li ztráta ze snížení hodnoty zaúčtována, jakékoli s ní spjaté odložené daňové pohledávky nebo závazky jsou stanoveny podle IAS 12 - *Daně ze zisku*, srovnáním opravené účetní hodnoty aktiva s jeho daňovou základnou (viz ilustrační příklad 3).

PENĚZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

65. Odstavce 66 až 108 uvádějí požadavky na identifikaci penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, a určení účetní hodnoty a účtování ztrát ze snížení hodnot penězotvorných jednotek a goodwillu

Identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

66. *Při jakémkoli náznaku, že aktivum může mít sníženou hodnotu, odhadne se pro jednotlivé aktivum zpětně získatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (penězotvorná jednotka aktiva).*
67. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, jestliže:

- (a) hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě minus náklady prodeje (například když budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva nemohou být odhadnuty jako zanedbatelné),

a

- (b) aktivum nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv.

V takových případech může být hodnota z užívání, a proto i zpětně získatelná částka stanovena pouze pro penězotvornou jednotku aktiva.

Příklad:

Důlní podnik vlastní soukromou železnici pro podporu svých těžařských činností. Soukromá železnice může být prodána pouze za hodnotu šrotu a nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv dolu.

Není možné odhadnout zpětně získatelnou částku soukromé železnice, protože její hodnota z užívání nemůže být stanovena a je pravděpodobně odlišná od hodnoty šrotu. Proto podnik odhadne zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž soukromá železnice náleží, což je důl jako celek.

68. Jak je definováno v odstavci 6, 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 účetní jednotka nemá možnost omezit provoz na jakékoli lince, nejnižší úroveň identifikovatelných peněžních přítoků ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, jsou peněžní přítoky vytvořené pěti linkami dohromady. Peněžotvornou jednotkou pro každou linku je autobusová společnost jako celek.

69. Peněžní přítoky jsou přítoky peněžních prostředků a jejich ekvivalentů získaných od externích stran nepatřících do podniku. Při určování, zda peněžní přítoky z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), bere podnik v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na podnikové operace (podle výrobních skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí nebo i jinými způsoby), nebo jak vedení rozhoduje o trvání či pozbytvání podnikových aktiv a operací. Ilustrativní příklad 1 přináší příklady na identifikaci peněžotvorné jednotky.

70. *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. Pokud jsou peněžní přítoky vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo peněžotvornou jednotkou ovlivněny interním oceňováním, použije podnik nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných v transakcích za běžných podmínek učený vedením podniku při odhadu:*

(a) *Budoucích peněžních přítoků použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo peněžotvorné jednotky;*

a

(b) *Budoucích peněžních odtoků použitých k určení hodnoty z užívání jiných aktiv nebo peněžotvorných jednotek, které jsou ovlivněny interním oceňováním.*

71. I když je část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv použit jinými útvary vykazujícího podniku (například výrobky na mezistupni výrobního procesu), toto aktivum nebo skupina aktiv vytváří samostatnou peněžotvornou jednotku, může-li účetní jednotka prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní přítoky ze stálého užívání, které by byly výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při používání informací založených na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové peněžotvorné jednotce, nebo jinému aktivu nebo peněžotvorné jednotce ovlivněné interním oceňováním, upraví účetní jednotka takové informace, pokud interní ceny neodráží nejlepší odhad vedení týkající se budoucích cen, kterých by bylo možno dosáhnout při transakcích za obvyklých podmínek.

IAS 36

72. **Peněžotvorné jednotky se pro totéž aktivum nebo typy aktiv stanovují konzistentně z období do období, pokud změna není oprávněná.**
73. Určí-li účetní jednotka, že aktivum náleží k rozdílné peněžotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv spojených do peněžotvorné jednotky daného aktiva se musí změnit, odstavec 130 požaduje zveřejnění o peněžotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou peněžotvornou jednotku uznána nebo zvrácena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky

74. Zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky je vyšší z těchto dvou částek: reálná hodnota mínus náklady prodeje a hodnota z užívání. Pro účely stanovení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky budiž jakýkoli odkaz na „aktivum“ v odstavcích 19 až 57 chápán jako odkaz na „peněžotvornou jednotku“.

75. **Účetní hodnota peněžotvorné jednotky se stanoví konzistentně se způsobem, kterým byla určena peněžotvorné jednotky.**

76. 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 použité při určování hodnoty z užívání peněžotvorné jednotky,

a

- (b) nezahrnuje účetní hodnotu jakéhokoli uznaného závazku, ledaže zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky nemůže být určena bez zřetele na tento závazek.

To je proto, že reálná hodnota mínus náklady prodeje a hodnota z užívání peněžotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků vztahujících se k aktivům, která nejsou součástí této peněžotvorné jednotky, a závazkům, které nebyly uznány (viz odstavce 28 a 43).

77. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu jejich zpětné získatelnosti, je důležité zahrnout do peněžotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí nebo jsou používána k vytváření relevantních proudů peněžních přítoků. 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 80–103 vysvětlují, jak nakládat s takovými aktivy při testování peněžotvorné jednotky na snížení její hodnoty.

78. 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 reálná hodnota mínus náklady prodeje (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 CU (*) a rovná se současné hodnotě nákladů na uvedení do původního stavu.

Podnik testuje případné snížení hodnoty dolu. Peněžotvorná jednotka dolu je důl sám jako celek. Podnik dostal různé nabídky na koupi dolu za cenu kolem 800 CU. Cena odráží skutečnost, že kupující převezme závazek na uvedení místa do původního stavu. Náklady pozbytí dolu jsou zanedbatelné. Hodnota z užívání dolu je přibližně 1 200 CU, neuvažuje náklady na uvedení do původního stavu. Účetní hodnota dolu je 1 000 CU.

Reálná hodnota peněžotvorné jednotky minus náklady na její prodeje 800 CU. Tato částka uvažuje náklady na uvedení do původního stavu, které již byly vynaloženy. Následkem toho je stanovena hodnota z užívání peněžotvorné jednotky poté, co byly vzaty v úvahu náklady na uvedení do původního stavu, a je odhadnuta na 700 CU (1 200 CU minus 500 CU). Účetní hodnota peněžotvorné jednotky je CU 500 a tvoří ji účetní hodnota dolu (1 000 CU) minus účetní hodnota rezervy na uvedení do původního stavu (500 CU). Proto zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky převyšuje její účetní hodnotu.

79. Z praktických důvodů je často stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky poté, co byla vzata v úvahu i aktiva, která nejsou součástí peněžotvorné jednotky (například pohledávky nebo jiná finanční aktiva) nebo závazky, které již byly zachyceny v účetní závěrce (například dluhy, penzijní závazky a jiné rezervy). V takových případech je účetní hodnota peněžotvorné jednotky zvýšena o účetní hodnotu těchto aktiv a snížena o účetní hodnotu těchto závazků.

Goodwill

Přiřazování goodwillu k peněžotvorným jednotkám

80. **Pro účely testování možného snížení hodnoty aktiva bude ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek nabyvatele přiřazen goodwill nabytý při podnikové kombinaci od data akvizice, pokud se očekává, že tyto jednotky budou prospěch ze synergií kombinace, bez ohledu na to, zda jsou těmto jednotkám přiřazena jiná aktiva nebo závazky nabyvaného. Každá jednotka nebo skupina jednotek, ke které je přiřazen goodwill:**

(a) **Bude představovat nejnižší úroveň účetní jednotky, na které se goodwill sleduje pro interní potřeby vedení;**

a

(b) **nebude větší než segment založený na primárním nebo sekundárním formátu vykazování určeném podle IAS 14 Vykazování podle segmentů.**

81. Goodwill získaný při podnikové kombinaci představuje platbu realizovanou nabyvatelem v očekávání budoucího ekonomického prospěchu z aktiv, která nejsou jednotlivě identifikovatelná a samostatně uznatelná. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, a často přispívá k peněžním tokům více peněžotvorných jednotek současně. Goodwill někdy nelze přiřadit přesně k jednotlivým peněžotvorným jednotkám, ale pouze k jejich skupinám. V důsledku toho je často nejnižší úrovní sledování goodwillu pro interní potřeby vedení více peněžotvorných jednotek, k nimž se goodwill vztahuje, ale k nimž jej nelze přiřadit. Odkazy v odstavcích 83–99 na peněžotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem by měly být chápány rovněž jako odkazy na skupiny peněžotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem.

(*) V těchto pokynech jsou peněžní částky uváděny v měnových jednotkách (CU).

IAS 36

82. V důsledku aplikace požadavků v odstavci 80 je goodwill testován na snížení hodnoty na úrovni, která odráží způsob, jakým účetní jednotka řídí své operace, a s nímž je goodwill přirozeně spojován. Proto vytvoření dalšího systému vykazování obvykle není nutné.
83. Peněžotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill za účelem testování případného snížení hodnoty nemusí odpovídat úrovni, na níž je goodwill přiřazován podle IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* pro účely vyčíslení zisků a ztrát z cizích měn. Například pokud je od účetní jednotky standardem IAS 21 požadováno, aby přiřadila goodwill k relativně nízkým úrovním za účelem vyčíslení zisků a ztrát z cizích měn, nepožaduje se testovat snížení hodnoty goodwillu na stejných úrovních, pokud na nich podnik také nesleduje goodwill i pro interní potřeby vedení.
84. ***Pokud nelze počáteční přiřazení goodwillu získaného při podnikové kombinaci dokončit před koncem ročního účetního období, ve kterém byla podniková kombinace provedena, je třeba počáteční přiřazení dokončit do konce prvního ročního účetního období, které začalo po datu akvizice.***
85. Podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* platí, že pokud počáteční zachycení podnikové kombinace může být provedeno na konci období, v němž ke kombinaci došlo, pouze provizorně, pak nabyvatel:

(a) zachycuje tuto kombinaci pomocí těchto provizorních hodnot;

a

(b) do dvanácti měsíců od data akvizice uznává jakékoli úpravy těchto prozatímních hodnot v důsledku dokončení počátečního účetního zachycení.

Za takových okolností také nemusí být možné dokončit počáteční přiřazení goodwillu získaného při kombinaci do konce účetního období, ve kterém byla kombinace uskutečněna. Pokud k tomu dojde, zveřejní podnik informace požadované odstavcem 133.

86. ***Pokud byl goodwill přiřazen k peněžotvorné jednotce, jejíž operace účetní jednotka pozbývá, bude goodwill spojený s těmito operacemi:***

(a) ***Zahrnut do účetní hodnoty těchto operací při určování zisku nebo ztráty z jejich pozbytí;***

a

(b) ***Oceněn na základě poměru hodnoty ukončovaných operací a zachované části peněžotvorné jednotky, pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že existuje jiná metoda, která vyjadřuje hodnotu goodwillu spojeného s pozbyvaným provozem lépe.***

Příklad:

Podnik prodá za 100 CU operaci, která byla součástí peněžotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem. Goodwill přiřazený k jednotce nelze identifikovat nebo spojit se skupinou aktiv na nižší úrovni, leda arbitrárně. Zpětně získatelná částka části peněžotvorné jednotky, která zůstane, je 300 CU.

Protože goodwill přiřazený k peněžotvorné jednotce nelze přesně identifikovat a přiřadit ke skupině aktiv na nižší úrovni, goodwill spojený s pozbyvanou operací bude oceněn na základě poměru hodnot pozbyvané operace a zachované části jednotky. Proto 25 procent goodwillu přiřazeného peněžotvorné jednotce je zahrnuto do účetní hodnoty prodávané operace.

87. **Pokud podnik reorganizuje strukturu svého výkaznictví způsobem, který změní složení jedné nebo více peněžotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem, je třeba goodwill u jednotek ovlivněných touto změnou přearadit. Toto přearazení se provádí na základě poměrných hodnot podobně jako když podnik pozbývá operaci v rámci peněžotvorné jednotky, pokud podnik nemůže prokázat, že existuje jiná metoda, která by vyjadřovala hodnotu goodwillu spojeného s reorganizovanými jednotkami lépe.**

Příklad:

Goodwill byl původně přiřazen k peněžotvorné jednotce A. Goodwill přiřazený k jednotce A nelze přesně přiřadit ke skupině aktiv na nižší úrovni, leda arbitrárně. Jednotka A je rozdělena a integrována do tří jiných peněžotvorných jednotek B, C a D.

Protože goodwill přiřazený k jednotce A nelze přesně identifikovat nebo přiřadit ke skupině aktiv na nižší úrovni, přerozdělí se mezi jednotky B, C a D na základě poměru hodnot těchto tří částí A předtím, než jsou takové části integrovány s B, C a D.

Testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty

88. **Pokud, jak bylo popsáno v odstavci 81, se goodwill vztahuje k peněžotvorné jednotce, ale nebyl k ní přiřazen, bude se potenciální snížení hodnoty této jednotky testovat v případě náznaaku tohoto snížení porovnáním účetní hodnoty jednotky bez goodwillu s její zpětně získatelnou částkou. Ztráta ze snížení hodnoty bude zaúčtována podle odstavce 104.**
89. Pokud peněžotvorná jednotka popsaná v odstavci 88 zahrnuje ve své účetní hodnotě nehmotné aktivum s neurčitou dobou životnosti, nebo nehmotné aktivum, které dosud není v užívání, a toto aktivum lze testovat na snížení hodnoty pouze jako součást této peněžotvorné jednotky, vyžaduje odstavec 10, aby byla taková jednotka také každoročně testována na snížení hodnoty.
90. **Peněžotvorná jednotka s přiřazeným goodwillem musí být testována s ohledem na potenciální snížení její hodnoty pravidelně jednou za rok nebo pokaždé v případě náznaaku možnosti snížení její hodnoty, a to porovnáním účetní hodnoty této jednotky včetně goodwillu se zpětně získatelnou částkou jednotky. Pokud zpětně získatelná částka jednotky přesahuje její účetní hodnotu, pak tato jednotka a goodwill k ní přiřazený budou považovány za jednotku s goodwillem, jejichž hodnota se nesnížila. Pokud účetní hodnota jednotky překročí zpětně získatelnou částku jednotky, uzná účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104.**

Menšinové podíly

91. Podle IFRS 3 goodwill uznaný při podnikové kombinaci představuje spíše goodwill získaný mateřským podnikem podle jeho vlastnického podílu, než goodwill ovládaný mateřským podnikem v důsledku podnikové kombinace. Proto se goodwill přiřaditelný menšinovému podílu neuznává v konsolidovaných účetních závěrkách mateřského podniku. Stejně pokud existuje menšinový podíl na peněžotvorné jednotce s přiřazeným goodwillem, zahrnuje účetní hodnota takové jednotky:

(a) Jak podíl mateřského podniku, tak menšinový podíl na identifikovatelných čistých aktivech jednotky;

a

(b) Podíl mateřského podniku na goodwillu.

Avšak část zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky určená ve shodě s tímto standardem je přiřaditelná menšinovému podílu na goodwillu.

IAS 36

92. V důsledku toho za účelem testování snížení hodnoty ne plně vlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem je účetní hodnota takové jednotky před jejím srovnáním se zpětně získatelnou částkou pomyslně upravena. Tato úprava se provádí určením hrubé účetní hodnoty goodwillu přiřazeného jednotce připočtením goodwillu přiřaditelného menšinovému podílu. Tato pomyslně upravená účetní hodnota se pak srovná se zpětně získatelnou částkou jednotky za účelem určení, zda se její hodnota snížila. Pokud ano, pak účetní jednotka přiřadí ztrátu ze snížení podle odstavce 104 tak, že nejprve sníží účetní hodnotu goodwillu přiřazeného k této jednotce.
93. Avšak protože se goodwill uznává jen v rozsahu vlastnického podílu mateřského podniku, rozdělí se jakákoli ztráta ze snížení hodnoty goodwillu mezi ztrátu přiřaditelnou mateřskému podniku a ztrátu přiřaditelnou menšinovému podílu a jen ztráta přiřaditelná mateřskému podniku se uzná jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu.
94. Pokud je celková ztráta ze snížení hodnoty goodwillu nižší než částka, o kterou pomyslně upravená účetní hodnota peněžotvorné jednotky překračuje její zpětně získatelnou částku, vyžaduje odstavec 104 přiřazení zbývajícího přebytku k jiným aktivům jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva této jednotky.
95. Ilustrativní příklad 7 ukazuje test na snížení hodnoty ne plně vlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem.

Časový plán testů na snížení hodnoty

96. *Každoroční test na snížení hodnoty peněžotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem lze provádět kdykoliv během roku, pokud to bude každý rok ve stejnou dobu. Různé peněžotvorné jednotky mohou být testovány v různých obdobích roku. Avšak pokud byla část goodwillu nebo celý goodwill přiřazený k peněžotvorné jednotce získán při podnikové kombinaci během běžného účetního období, bude taková jednotka testována před koncem tohoto běžného účetního období.*
97. *Pokud jsou aktiva tvořící peněžotvornou jednotku, k níž byl přiřazen goodwill, testována na pokles hodnoty ve stejný čas jako jednotka obsahující goodwill, budou testována tato aktiva na pokles hodnoty dříve než jednotka obsahující goodwill. Podobně pokud jsou peněžotvorné jednotky tvořící skupinu peněžotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem testovány ve stejný čas jako skupina jednotek obsahující goodwill, budou jednotlivé jednotky testovány dříve než skupina jednotek obsahující goodwill.*
98. V době testování peněžotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem na snížení hodnoty mohou být zjištěny náznaky snížení hodnoty aktiva v rámci této jednotky s goodwillem. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje aktivum a uznává ztrátu ze snížení hodnoty tohoto aktiva, a pak teprve testuje celou peněžotvornou jednotku s goodwillem na snížení hodnoty. Podobně mohou být zjištěny náznaky snížení hodnoty peněžotvorné jednotky v rámci skupiny peněžotvorných jednotek obsahující goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje peněžotvornou jednotku a uznává ztrátu ze snížení hodnoty této jednotky, a pak teprve testuje celou skupinu peněžotvorných jednotek s goodwillem.
99. *Pro účely testování na snížení hodnoty peněžotvorné jednotky v běžném období lze použít nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky této jednotky s goodwillem vypracovaný v minulém období, pokud jsou splněna všechna tato kritéria:*

- (a) *Aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se od posledního výpočtu zpětně získatelné částky významně nezměnila;*

(b) *Poslední výpočet zpětně získatelné částky dospěl k částce, která významně převýšila účetní hodnotu jednotky;*

a

(c) *Na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnilo od posledního výpočtu zpětně získatelné částky jednotky, není pravděpodobné, že by aktuální určení zpětně získatelné částky dospělo k částce nižší, než je aktuální účetní hodnota dané jednotky.*

Celopodniková aktiva

100. Celopodniková aktiva zahrnují taková celoskupinová nebo divizní aktiva, jako budovy ústředí nebo divize podniku, vybavení prostředky elektronického zpracování dat nebo středisko výzkumu. Struktura podniku předurčuje, zda aktivum spadá pod tímto standardem uvedenou definici celopodnikových aktiv pro příslušnou 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.

101. Protože celopodniková aktiva nevytvářejí samostatné peněžní přítoky, realizovatelná hodnota jednotlivého celopodnikového aktiva nemůže být určena, ledaže by vedení rozhodlo o pozbytí tohoto aktiva. Následkem toho je, že je-li náznak, že celopodnikové aktivum může mít sníženou hodnotu, je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku nebo skupinu jednotek, k níž celopodnikové aktivum náleží, a srovnána s účetní hodnotou této peněžotvorné jednotky nebo skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

102. *Při testování, zda peněžotvorná jednotka má sníženou hodnotu, podnik zjistí všechna celopodniková aktiva, která se vztahují ke zkoumané peněžotvorné jednotce. Pokud část účetní hodnoty celopodnikového aktiva:*

(a) *Lze na rozumném a konsistentním základě přiřadit k této jednotce, srovná podnik účetní hodnotu této jednotky, včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného k jednotce s její zpětně získatelnou částkou. Ztráta ze snížení hodnoty bude uznána podle odstavce 104.*

(b) *Nelze na rozumném a konsistentním základě přiřadit k této jednotce, pak účetní jednotka:*

(i) *Srovná účetní hodnotu této jednotky bez celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou a uzná ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104;*

(ii) *Určí nejmenší skupinu peněžotvorných jednotek, která zahrnuje peněžotvornou jednotku, která je zkoumána, a k níž lze přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva na rozumném a konsistentním základě;*

a

(iii) *Porovná účetní hodnotu této skupiny peněžotvorných jednotek včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného této skupině jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty bude uznána podle odstavce 104.*

103. Ilustrativní příklad 8 popisuje aplikaci těchto požadavků na celopodniková aktiva.

IAS 36

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

104. **Ztráta ze snížení hodnoty bude uznána pro peněžotvornou jednotku (nebo skupinu peněžotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem nebo celopodnikovým aktivem) tehdy a jen tehdy, pokud zpětně získatelná částka této jednotky (skupiny) je nižší než účetní hodnota jednotky (skupiny). Ztráta ze snížení hodnoty bude přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky (skupiny jednotek) v následujícím pořadí:**

(a) **Nejprve účetní hodnotu jakéhokoli goodwillu přiřazeného peněžotvorné jednotce (skupině);**

a

(b) **poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky (skupiny jednotek) poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva jednotky (skupiny).**

Tato snížení účetních hodnot jsou řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachycena v souladu s odstavcem 60.

105. **Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 104 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z těchto částek:**

(a) **Jeho reálnou hodnotu mínus náklady prodeje (pokud ji lze určit);**

(b) **Jeho hodnotu z užívání (pokud ji lze určit);**

a

(c) **nulu.**

Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, je přiřazena jiným aktivům jednotky (skupiny jednotek) poměrným způsobem.

106. **Není-li žádný účinný způsob odhadu realizovatelné hodnoty každého jednotlivého aktiva peněžotvorné jednotky, požaduje tento standard arbitrární přiřazení ztráty ze snížení hodnoty mezi aktiva takového jednotky, jiná než goodwill, protože všechna aktiva peněžotvorné jednotky pracují společně.**

107. **Nemůže-li být zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva určena (viz odstavec 67):**

(a) **ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty mínus nákladů prodeje a z výsledků přiřazovacích postupů popsanych v odstavcích 104 a 105,**

a

(b) **žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže příslušná peněžotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito, i když reálná hodnota mínus náklady prodeje aktiva je menší než jeho účetní hodnota.**

Příklad:

Stroj utrpěl fyzické poškození, ale stále pracuje, třebaže ne právě tak, jak je pro něj obvyklé. Reálná hodnota mínus náklady prodeje stroje je nižší než jeho účetní hodnota. Stroj nevytváří nezávislé peněžní přílivy. Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která zahrnuje stroj a vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv, je výrobní linka, k níž stroj náleží. Zpětně získatelná částka výrobní linky prozrazuje, že výrobní linka chápaná jako celek nemá sníženou hodnotu.

Předpoklad 1: rozpočty/předpovědi schválené vedením nevyjadřují závazek vedení nahradit tento stroj.

Zpětně získatelná částka stroje sama nemůže být odhadnuta, protože hodnota z užívání stroje:

(a) Se může lišit od jeho reálné hodnoty mínus náklady prodeje;

a

(b) může být určena pouze pro penězotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka).

Hodnota výrobní linky není snížena. Proto se pro stroj neuznává žádná ztráta ze snížení hodnoty. Nicméně podnik může potřebovat přehodnotit dobu odpisování nebo odpisovou metodu stroje. Kratší doba odpisování nebo rychlejší metoda odpisování se požaduje proto, aby vyjadřovala odhadnutou zbývající dobu použitelnosti stroje nebo takový model, při němž se očekává, že ekonomické užítky budou účetní jednotkou spotřebovány.

Předpoklad 2: rozpočty/předpovědi schválené vedením vyjadřují závazek vedení nahradit stroj a prodat ho v blízké budoucnosti. Peněžní toky ze stálého užívání stroje do jeho pozbytí jsou odhadovány jako zanedbatelné.

Hodnota z užívání stroje může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě mínus nákladům prodeje. Proto může zpětně získatelná částka stroje být určena a nebere se žádný ohled na penězotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka). Protože reálná hodnota mínus náklady prodeje tohoto stroje je nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ze snížení hodnoty tohoto stroje.

108. **Poté, co jsou aplikovány požadavky odstavců 104 a 105, uzná se závazek pro jakoukoli zbývající částku ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky tehdy, a jen tehdy, je-li to požadováno jiným Standardem.**

RUŠENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

109. Odstavce 110 až 116 vysvětlují požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či penězotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají termín „aktivum“, ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky jsou pro jednotlivé aktivum vymezeny v odstavcích 117 až 121, pro penězotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125.
110. **Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni určuje, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty aktiva jiného než goodwill uznaná v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.**
111. **Při určování, zda je nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum jiné než goodwill v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:**

IAS 36

Vnější informační zdroje

- (a) **tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla;**
- (b) **během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na podnik v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka operuje, nebo na trhu, k němuž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;**
- (c) **tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, a takový pokles pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje významně jeho zpětně získatelnou částku;**

Vnitřní informační zdroje

- (d) **během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo posílení výkonu aktiva nebo na restrukturalizaci operace, k níž aktivum náleží.**
 - (e) **je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší, než se předpokládalo.**
112. **Náznaky potenciálního snížení ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 111 hlavně odrážejí náznaky potenciální ztráty ze snížení hodnoty uvedené v odstavci 12.**
113. **Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum jiné než goodwill není již nadále oprávněná nebo může být snížena, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu s Mezinárodním účetním standardem, použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.**
114. **Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u aktiva jiného než goodwill v předchozích letech se ruší tehdy, a jen tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku, s výjimkou případů pospaných v odstavci 117. Takové zvýšení je zrušením ztráty ze snížení hodnoty.**
115. **Zrušení ztráty ze snížení hodnoty vyjadřuje nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy podnik naposledy uznal ztrátu ze snížení hodnoty u tohoto aktiva. Odstavec 130 od účetní jednotky požaduje, aby zjistila změny v odhadech, které způsobily nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu. Příklady změn v odhadech zahrnují:**
- (a) **změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je tato hodnota založena na reálné hodnotě mínus nákladech prodeje nebo na hodnotě z užívání);**
 - (b) **je-li zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce či načasování odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě,**
- nebo
- (c) **Je-li zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (čisté prodejní ceně), změnu v odhadu složek reálné hodnoty mínus nákladů prodeje.**

116. Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že současná hodnota budoucích peněžních přítoků vzroste, neboť se postupně časově přibližují. Výkonnostní potenciál aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze snížení hodnoty není zrušena jen prostým následkem plynutí času (někdy nazývaného „odvíjení“ diskontu), i když se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

117. **Zvýšená účetní hodnota aktiva jiného než goodwill způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty nesmí převyšovat účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.**
118. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva jiného než goodwill nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech, je přeceněním. Při zachycování takového přecenění podnik použije Standard použitelný pro dané aktivum.
119. **Ztráta ze snížení hodnoty aktiva jiného než goodwill je uznána okamžitě jako zisk a ztráta, pokud není aktivum zachyceno v hodnotě přecenění podle jiného Standardu (například podle modelu přecenění v IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení). Jakékoli zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle tohoto jiného Standardu.**
120. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachyceno přímo ve prospěch vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Avšak pokud byla ztráta ze snížení hodnoty téhož přeceněného aktiva již dříve zaúčtována do zisku nebo ztráty, zrušení této ztráty ze snížení hodnoty se také účtuje do zisku nebo ztráty.
121. **Poté, co bylo uznáno zrušení ztráty ze snížení hodnoty, je zatížení aktiva odpisy (amortizací) upraveno v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva minus jeho zbytková hodnota (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývajícím dobu použitelnosti.**

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

122. **Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky bude přiřazeno k aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Tato zvýšení účetních hodnot jsou řešena jako zrušení ztrát ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a jsou zachycena v souladu s odstavcem 119.**
123. **Při přiřazování zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky podle odstavce 122 se nemůže účetní hodnota aktiva zvýšit nad nižší z:**

(a) jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná),

a

(b) účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěna o odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.

Částka zrušení ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, je přiřazena jiným aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrným způsobem.

IAS 36

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty goodwillu

124. **Uznaná ztráta ze snížení hodnoty goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena.**
125. IAS 38 - *Nehmotná aktiva*, zakazuje zachycení goodwillu vytvořeného vlastní činností. Jakékoliv zvýšení zpětně získatelné částky goodwillu v obdobích po zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty tohoto goodwillu se pravděpodobně stane nárůstem interně tvořeného goodwillu spíše než zrušením ztráty ze snížení hodnoty goodwillu uznané pro nabytý goodwill.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

126. **Pro každou kategorii aktiv zveřejní podnik následující informace:**
- (a) částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku(y) řádku výsledovky, do něž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta.
 - (b) částku zrušených ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku(y) řádku výsledovky, do něž je takové zrušení ztráty ze snížení hodnoty zahrnuto.
 - (c) částku ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.
 - (d) částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.
127. Skupina aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v operacích účetní jednotky.
128. Informace požadované v odstavci 126 smějí být vykázány s jinými informacemi zveřejněnými pro danou skupinu aktiv. Tyto informace mohou být například zahrnuty do odsouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a konci období, jak požaduje IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*.
129. **Účetní jednotka, která vykazuje informace o segmentech podle IAS 14 Vykazování informací o segmentech zveřejní o každém vykazovaném segmentu založeném na primárním formátu výkaznictví účetní jednotky následující informace:**
- (a) částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce a přímo ve vlastním kapitálu během období.
 - (b) částku zrušení ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce a přímo ve vlastním kapitálu během období.
130. **Účetní jednotka zveřejní tyto informace o každé významné ztrátě ze snížení hodnoty účtované nebo zrušené během období pro každé jednotlivé aktivum, včetně goodwillu, nebo penězotvornou jednotku:**
- (a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zrušení ztráty ze snížení hodnoty.
 - (b) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou.

(c) *pro jednotlivé aktivum:*

(i) *povahu aktiva;*

a

(ii) *Pokud podnik vykazuje informace o segmentech podle IAS 14, vykazovaný segment, ke kterému aktivum patří, založený na primárním formátu výkaznictví účetní jednotky.*

(d) *pro peněžotvornou jednotku:*

(i) *popis peněžotvorné jednotky (zda jde o výrobkovou skupinu, závod, podnikatelskou operaci, zeměpisnou oblast nebo povinně vykazovaný segment, jak je definovaný v IAS 14);*

(ii) *Částku ztráty ze snížení hodnoty nebo její zrušení pro třídy aktiv, a pokud podnik vykazuje informace o segmentech podle IAS 14, pro vykazovaný segment na základě primárního formátu výkaznictví účetní jednotky;*

a

(iii) *jestliže se seskupení aktiv pro zjištění peněžotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky (je-li nějaká), účetní jednotka 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 reálnou hodnotou mínus náklady prodeje nebo jeho hodnotou z užívání.*

(f) *Je-li zpětně získatelnou částkou reálná hodnota bez prodejních nákladů, základ používaný pro určení reálné hodnoty mínus nákladů prodeje (jestli reálná hodnota byla určena na základě aktivního trhu).*

(g) *je-li zpětně získatelnou částkou hodnota z užívání, diskontní sazbu(y) použitou při aktuálním odhadu i předchozím odhadem (je-li nějaký) hodnoty z užívání.*

131. *Účetní jednotka zveřejní tyto informace pro souhrn ztrát ze snížení hodnoty a souhrn jejich zrušení uznaných během období, pro něž se nezveřejňují informace podle odstavce 130:*

(a) *Hlavní skupiny aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a hlavní skupiny aktiv ovlivněné zrušením ztrát ze snížení hodnoty.*

(b) *Hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát a jejich zrušení.*

132. *Účetní jednotce je doporučeno zveřejnit předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky aktiv (peněžotvorných jednotek) během období. Avšak odstavec 134 vyžaduje, aby podnik zveřejnil informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty takové jednotky zahrnut goodwill nebo nehmotné aktivum s neurčitou dobou životnosti.*

133. *Pokud podle odstavce 84 nějaká část goodwillu získaná při podnikové kombinaci během daného účetního období nebyla přiřazena k peněžotvorné jednotce (skupině jednotek) k datu účetní uzávěrky, musí být tato část goodwillu zveřejněna společně s důvody, proč zůstala nepřijazena.*

IAS 36

Odhady použité pro vyčíslení zpětně získatelné částky peněžotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti

134. Účetní jednotka zveřejní informace požadované odstavci (a) – (f) pro každou peněžotvornou jednotku (skupinu jednotek) obsahující významnou část účetní hodnoty goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti v porovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti:
- (a) Účetní hodnotu goodwillu přiřazeného k jednotce (skupině jednotek).
 - (b) Účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti přiřazených k jednotce (skupině jednotek).
 - (c) Základ určení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek) (tj. hodnotu z užívání nebo reálnou hodnotu mínus náklady prodeje).
 - (d) Pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na hodnotě z užívání:
 - (i) Popis všech klíčových předpokladů, na kterých vedení založilo projekce peněžních toků pro období pokryté nejaktuálnějšími rozpočty/předpověďmi. Klíčové předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější.
 - (ii) Popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených ke každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s externími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.
 - (iii) Období, pro které vedení vytvořilo projekci peněžních toků na základě finančních rozpočtů/předpovědí schválených vedením, a pokud se pro peněžotvornou jednotku (skupinu jednotek) používá období delší než pět let, ospravedlnění tohoto delšího období.
 - (iv) Míru tempa růstu použitou pro extrapolaci projekcí peněžních toků za období pokryté nejnovějšími rozpočty/předpověďmi, a ospravedlnění použití rychlosti růstu překračující dlouhodobý průměr rychlosti růstu produkce nebo odvětví, nebo rozvoje země nebo zemí, kde podnik působí, nebo trhu, pro kterou je jednotka (skupina jednotek) určena.
 - (v) Diskontní sazbu aplikovanou na projekce peněžních toků.
 - (e) Pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na fair value mínus náklady prodeje, metodologii určení reálné hodnoty bez prodejních nákladů. Pokud reálná hodnota mínus náklady prodeje není určena na základě zjištěných tržních cen jednotky (skupiny jednotek), je třeba rovněž zveřejnit tyto informace:
 - (i) Popis všech klíčových předpokladů, na nichž vedení založilo určení reálné hodnoty mínus nákladů pozbytí. Klíčové předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější.
 - (ii) Popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených ke každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s externími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.

- (f) *Zda reálně možná změna klíčového předpokladu, na němž vedení založilo určení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek) může způsobit překročení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek) její účetní hodnotou:*
- (i) *Částku, o kterou zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) překračuje její účetní hodnotu.*
 - (ii) *Hodnotu přiřazenou klíčovým předpokladům.*
 - (iii) *Částku, o kterou se hodnota přiřazená ke klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných účinků změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) rovnala její účetní hodnotě.*
135. *Pokud je část nebo celá účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti přiřazena více penězotvorným jednotkám (skupinám jednotek), a částka takto přiřazená ke každé jednotce (skupině jednotek) není významná v porovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti patřících účetní jednotce, je třeba tuto skutečnost zveřejnit společně se součtem účetních hodnot goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti přiřazených těmto jednotkám (skupinám jednotek). Navíc pokud jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek (skupin jednotek) založeny na stejných klíčových předpokladech a součet účetních hodnot goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti k nim přiřazených je významný v porovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti patřících účetní jednotce, zveřejní podnik tuto skutečnost společně s následujícími:*
- (a) *Celkovou účetní hodnotou goodwillu přiřazeného k jednotkám (skupinám jednotek).*
 - (b) *Celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neomezenou dobou životnosti přiřazených k jednotkám (skupinám jednotek).*
 - (c) *Popisem klíčových předpokladů.*
 - (d) *Popisem přístupu vedení k určení hodnot přiřazených ke každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s externími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.*
 - (e) *Pokud by reálně představitelná změna v klíčových předpokladech způsobila, že by součet účetních hodnot jednotek (skupin jednotek) překročil součet jejich zpětně získatelných částek::*
 - (i) *Částkou, o kterou součet účetních hodnot jednotek (skupin jednotek) překročil součet jejich zpětně získatelných částek.*
 - (ii) *Hodnotou (hodnotami) přiřazenými ke klíčovým předpokladům.*
 - (iii) *Částkou, o kterou se hodnota přiřazená ke klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných dopadů změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se součet zpětně získatelných částek jednotek (skupin jednotek) rovnal součtu jejich účetních hodnot.*
136. *Nejposlednější podrobný výpočet z předcházejícího období týkající se zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky (skupiny jednotek) lze podle odstavců 24 nebo 99 použít pro test snížení hodnoty této jednotky (skupiny jednotek) v běžném období, pokud budou splněna určená kritéria. Pokud tomu tak bude, informace pro tuto jednotku (skupiny jednotek), které jsou zahrnuty do zveřejnění podle odstavců 134 a 135, se musí vztahovat k jejich přenesenému výpočtu zpětně získatelné částky*

IAS 36

137. Ilustrativní příklad 9 ukazuje zveřejnění požadovaná odstavci 134 a 135.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

138. *Pokud se účetní jednotka rozhodne podle odstavce 85 IFRS 3 Podnikové kombinace, že začne používat IFRS 3 od data před datem účinnosti stanoveným v odstavcích 78–84 IFRS 3, musí od téhož data také aplikovat tento standard.*
139. *Jinak musí účetní jednotka aplikovat tento standard na:*
- (a) *Goodwillu a nehmotná aktiva získaná podnikovou kombinací na základě dohody ze dne 31. března 2004 nebo pozdějšího;*
a
 - (b) *Všechna ostatní aktiva počínaje počátkem prvního ročního účetního období začínajícího datem 31. března 2004 nebo pozdějším.*
140. *Účetní jednotky, na které se vztahuje odstavec 139, by měly aplikovat požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 139. Avšak pokud podnik použije tento standard před datem jeho účinnosti, musí také použít IFRS 3 a IAS 38 Nehmotná aktiva (v revizi z roku 2004).*

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 36 (Z ROKU 1998)

141. Tento standard nahrazuje standard IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (z roku 1998).
-

Použití technik současné hodnoty pro vyčíslení hodnot z užívání

Tento dodatek je integrální součástí standardu. Obsahuje pokyny pro aplikaci technik současné hodnoty na vyčíslení hodnoty z užívání v užívání. I když se v pokynech používá termínu „aktivum“, vztahují se stejně i na skupinu aktiv tvořících penězotvornou jednotku.

Složky určování současné hodnoty

A1. Následující prvky společně definují ekonomické rozdíly mezi aktivy:

- (a) Odhad budoucích peněžních toků, nebo ve složitějších případech série budoucích peněžních toků, které podle očekávání podniku z aktiva poplynou;
 - (b) Očekávání možných změn částek nebo časového průběhu těchto peněžních toků;
 - (c) Časová hodnota peněz představovaná aktuální tržní bezrizikovou úrokovou mírou;
 - (d) Cena za nejistotu obsaženou v aktivu;
- a
- (e) Další faktory, často neidentifikovatelné (jako je nelikvidita), které by účastníci na trhu použili pro oceňování budoucích peněžních toků, které podle očekávání účetní jednotky z aktiva poplynou.

A2. Tato příloha klade proti sobě dva přístupy k výpočtu současné hodnoty. Oba z nich jsou použitelné pro odhad hodnoty z užívání aktiva, podle okolností. Podle „tradičního“ přístupu jsou v diskontní sazbě zahrnuty úpravy o faktory (b) – (e) popsané v odstavci A1. Podle přístupu „očekávaných peněžních toků“ způsobují faktory (b), (d) a (e) úpravy při výpočtu očekávaných peněžních toků upravených o rizika. Ať účetní jednotka použije kterýkoliv přístup k očekávaným možným změnám v částkách nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, musí se odrazit v určení očekávané současné hodnoty budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků.

Obecné zásady

A3. Techniky odhadu budoucích peněžních toků a úrokové míry se budou v jednotlivých situacích lišit podle okolností vztahujících se na příslušné aktivum. Avšak všechny aplikace technik výpočtu současné hodnoty při oceňování aktiv jsou řízeny následujícími obecnými zásadami:

- (a) Úrokové míry používané pro diskontování peněžních toků by měly odrážet předpoklady, které by byly v souladu s předpoklady obsaženými v odhadovaných peněžních tocích. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Například na smluvní peněžní toky pohledávky z půjčky lze aplikovat diskontní sazbu 12 procent. Tato sazba odráží očekávané budoucí nedodržení splátek půjčky s jistými charakteristikami. Tato sazba 12 procent by neměla být použita pro diskontování očekávaných peněžních toků, protože tyto peněžní toky již odrážejí předpoklad budoucího nedodržení splátek půjčky.
- (b) Odhadované peněžní toky a diskontní sazby by neměly zahrnovat zkreslení a faktory nevztahující se k příslušnému aktivu. Například úmyslná interpretace odhadovaných čistých peněžních toků jako posílení předpokládané budoucí ziskovosti aktiva zavádí do ocenění zkreslení.
- (c) Odhadované peněžní toky nebo diskontní sazby by měly odrážet rozsah možných důsledků spíše než jedinou nejpravděpodobnější minimální nebo maximální možnou částku.

Tradiční přístup k výpočtu současné hodnoty a přístup očekávaných peněžních toků*Tradiční přístup*

- A4. Účetní aplikace současné hodnoty tradičně používají jednu skupinu odhadovaných peněžních toků a jedinou diskontní sazbu, často definovanou jako „sazbu souměřitelnou s rizikem“. V důsledku toho tradiční přístup předpokládá, že jediná diskontní sazba dokáže zahrnout všechna očekávání vztahující se na budoucí peněžní toky a příslušná rizika. Proto tradiční přístup klade největší důraz na výběr diskontní sazby.
- A5. Za některých okolností, jako je sledování chování srovnatelných aktiv na trhu, se tradiční přístup aplikuje snadno. U aktiv se smluvními peněžními toky je v souladu se způsobem, jímž účastníci trhu popisují aktiva jako „12 procentní dluhopis“.
- A6. Avšak tradiční přístup nemusí být vhodný pro některé složité případy oceňování, jako je oceňování nefinančních aktiv, pro která neexistuje trh nebo srovnatelné položky. Správné nalezení „sazby souměřitelné s rizikem“ vyžaduje analýzu alespoň dvou položek – aktiva, které existuje na trhu a má zjistitelnou úrokovou míru, a aktiva, které je oceňováno. Správná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjistitelné sazby tohoto srovnatelného aktiva. Aby bylo možno použít tuto paralelu, charakteristika peněžních toků srovnatelného aktiva musí být podobná peněžním tokům oceňovaného aktiva. Proto musí oceňující udělat toto:
- (a) Určit skupinu peněžních toků, které budou diskontovány;
 - (b) Určit jiné aktivum na trhu, které má zjevně podobnou charakteristiku peněžních toků;
 - (c) Porovnat skupiny peněžních toků obou položek a zjistit, zda jsou skutečně podobné (například zda se v obou případech jedná o smluvní peněžní toky, nebo zda je jedna skupina smluvní a druhá odhadovaná skupina peněžních toků);
 - (d) Vyhodnotit, zda neexistuje v jedné položce prvek, který není přítomný v druhé (například je jedna položka více likvidní než druhá);
- a
- (e) Vyhodnotit, zda je pravděpodobné, že se obě skupiny peněžních toků budou v měnících se ekonomických podmínkách chovat (měnit) podobně.

Přístup očekávaných peněžních toků

- A7. Přístup očekávaných peněžních toků je v některých situacích efektivnějším nástrojem oceňování nebo tradiční přístup. Při oceňování pomocí přístupu očekávaných peněžních toků se používají všechna očekávání možných peněžních toků místo jediného nejpravděpodobnějšího peněžního toku. Například peněžní tok může být 100 CU, 200 CU nebo 300 CU, s pravděpodobností prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Očekávaný peněžní tok je 220 CU. Přístup očekávaného peněžního toku se proto od tradičního přístupu liší v tom, že se zaměřuje na přímou analýzu peněžních toků a na explicitnější vyjádření předpokladů používaných při oceňování.

- A8. Přístup očekávaných peněžních toků také umožňuje použití technik výpočtu současné hodnoty, když je časový sled peněžních toků nejistý. Například peněžní tok 1 000 CU může být dosažen za 1, 2 nebo 3 roky s pravděpodobností prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Níže uvedený příklad ukazuje výpočet očekávané současné hodnoty v takové situaci.

Současná hodnota 1 000 za 1 rok při 5 %	952,38	
Pravděpodobnost	10,00 %	CU95,24
Současná hodnota 1 000 za 2 roky při 5,25 %	902,73	
Pravděpodobnost	60,00 %	541,64
Současná hodnota 1 000 za 3 roky při 5,50 %	851,61	
Pravděpodobnost	30,00 %	255,48
Očekávaná současná hodnota		<u>892,36</u>

- A9. Očekávaná současná hodnota 892,36 se liší od tradičního přístupu nejlepšího odhadu 902,73 (60 procentní pravděpodobnost). Tradiční výpočet současné hodnoty aplikovaný na tento příklad vyžaduje rozhodnutí, který z možných časových průběhů peněžních toků použít, a tudíž neodráží pravděpodobnost jiných časových průběhů. To je proto, že diskontní sazba v tradičním výpočtu současné hodnoty neodráží časovou nejistotu.

- A10. Využití pravděpodobností je základním prvkem přístupu očekávaných peněžních toků. Někteří pochybují, zda použití pravděpodobností u vysoce subjektivních odhadů nepředstavuje větší přesnost, než existuje ve skutečnosti. Avšak správná aplikace tradičního přístupu (jak je popsán v odstavci A6) vyžaduje tytéž odhady a subjektivitu, aniž by však nabízela průhlednost výpočtu, jakou nabízí přístup očekávaných peněžních toků.

- A11. Mnoho odhadů používaných v současné praxi už zahrnuje prvky očekávaných peněžních toků, i když dosud neformálně. Navíc účetní se často setkávají s potřebou ocenit aktivum s využitím omezených informací o pravděpodobnostech možných peněžních toků. Například se účetní může setkat s touto situací:

- (a) Odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější nebo nepravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 150 $[(50 + 250)/2]$.
- (b) Odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250, a nejpravděpodobnější částka je 100. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 133,33 $[(50 + 100 + 250)/3]$.
- (c) Odhadovaná částka bude 50 (10 procentní pravděpodobnost), 250 (30 procentní pravděpodobnost), nebo 100 (60 procentní pravděpodobnost). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 140 $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

V každém z případů je odhadovaná částka očekávaných peněžních toků přesnějším odhadem než samotná minimální, nejpravděpodobnější nebo maximální částka sama o sobě.

- A12. Aplikace přístupu očekávaných peněžních toků podléhá omezení výhodnosti nákladů. V některých případech může mít účetní jednotka k dispozici velké množství dat a může být schopen vytvořit řadu scénářů peněžních toků. V jiných může být schopen pouze obecných prohlášení o proměnnosti peněžních toků bez vynaložení významných nákladů. Účetní jednotka musí zvážit náklady na získání dalších informací proti nárůstu spolehlivosti ocenění, který tyto další informace přinesou.

IAS 36

- A13. Někteří se domnívají, že technika očekávaných peněžních toků je nevhodná pro oceňování jednotlivých položek nebo položek s omezeným počtem možných výsledků. Nabízejí příklad aktiva s dvěma možnými výsledky: 90 procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10, a 10 procentní pravděpodobnost peněžního toku 1 000. Po zjištění, že očekávaný peněžní tok je 109, namítají, že tato částka nepředstavuje žádnou z obou částek, která bude nakonec zaplacená.
- A14. Takové tvrzení odráží skrytý nesouhlas s cílem ocenění. Pokud je cílem akumulace nákladů, které mají být vynaloženy, očekávaný peněžní tok nemusí vést k reprezentativnímu odhadu očekávaných nákladů. Avšak tento standard se zabývá oceňováním realizovatelné hodnoty aktiva. Zpětně získatelná částka aktiva v tomto případě pravděpodobně nebude 10, i když to je nejpravděpodobnější peněžní tok. To je proto, že ocenění 10 nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok prezentován, jako by byl jistým peněžním tokem. Žádná racionálně uvažující společnost by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10.

Diskontní sazba

- A15. Ať už podnik pro ocenění hodnoty užívání aktiva vybere kteroukoliv metodu, úroková míra diskontování peněžních toků by neměla odrážet rizika, o která byl odhadovaný peněžní tok upraven. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.
- A16. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, podnik použije náhradní odhad diskontní sazby. Smyslem je odhadnout, je-li to možné, tržní stanovení:
- (a) časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva,

a
 - (b) Faktorů (b), (d) a (e) popsaných v odstavci A1, v rozsahu, v jakém tyto faktory nepředstavovaly úpravy výpočtu odhadovaných peněžních toků.
- A17. Jako východisko takového odhadu může podnik vzít v úvahu tyto sazby:
- (a) vážený průměr nákladů kapitálu podniku stanovený za použití takových technik, jako je technika oceňování CAPM;
 - (b) podniková přírůstková výpůjční úroková míra;

a
 - (c) jiné tržní úrokové míry.
- A18. Avšak tyto míry musí být upraveny:
- (a) aby vyjádřily způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s odhadovanými peněžními toky daného aktiva;

a
 - (b) aby vyloučily rizika, která nejsou relevantní pro odhadované peněžní toky aktiva nebo o která byly odhadované peněžní toky již upraveny.

Je třeba zvážit rizika jako místní riziko země, měnové riziko a cenové riziko.

- A19. Diskontní sazba je nezávislá na kapitálové struktuře podniku a na způsobu financování nákupu aktiva účetní jednotkou, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým podnik financuje nákup daného aktiva.
- A20. Odstavec 55 vyžaduje, aby použitá diskontní sazba byla sazbou před zdaněním. Proto je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před daní.
- A21. Účetní jednotka obvykle užívá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Účetní jednotka však použije zvláštní diskontní sazby pro rozdílná budoucí období, když je hodnota z užívání citlivá na rozdíly v rizicích v rozdílných obdobích nebo na časovou strukturu úrokových sazeb.
-

IAS 36

Dodatek B

Změny v IAS 16

Změny obsažené v této příloze musí být aplikovány, pokud účetní jednotka použije IAS 16, Pozemky, budovy a zařízení (novelizovaný 2003). Budou nahrazeny po nabytí účinnosti IAS 36 Snížení hodnoty aktiva (novelizovaného 2004). Tato příloha nahrazuje následné změny IAS 16 (novelizovaného 2003) k IAS 36 Snížení hodnoty aktiv (z roku 1998). IAS 36 (novelizovaný 2004) zahrnuje požadavky odstavců v této příloze. Proto doplňky IAS 16 (novelizovaného 2003) nejsou nutné, pokud podnik podléhá IAS 36 (novelizovanému 2004). Proto je tato příloha platná pouze pro účetní jednotky, které se rozhodnou aplikovat IAS 16 (novelizovaný 2003) před datem jeho účinnosti.

B1. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* se doplňuje takto:

Příloha, odstavec A4 se mění takto:

A4. IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydání 1998) se mění takto:

Odstavce 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 se mění takto:

4. Tento standard se používá pro aktiva, která jsou vedena v hodnotě po přecenění (reálné hodnotě) podle jiných Mezinárodních účetních standardů, jako například model přecenění v IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*. Avšak zjišťování, zda přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:

...

9. ***Při posuzování, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

...

Vnitřní informační zdroje

...

- (f) ***během období nastaly významné změny s negativním dopadem na podnik v rozsahu nebo způsobu, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují plány na odstavení aktiv, ukončení nebo restrukturalizaci operace, k níž aktivum patří, nebo na pozbytí aktiva před původně předpokládaným datem,***

a

...

34. Projekce peněžních odtoků zahrnují peněžní toky plynoucí z pravidelné obsluhy poskytované aktivům, jakož i budoucí režijní náklady, které lze přímo nebo na rozumném a konsistentním základě přiřadit užívání aktiva.

37. ***Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní přítoky nebo odtoky, u nichž se očekává, že vzniknou z:***

...

- (b) ***posílení nebo zlepšení výkonu aktiva.***

38. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:

...

- (b) budoucí peněžní odtoky, které zlepší nebo posílí výkon aktiva nebo související peněžní přítoky, které se na základě těchto odtoků očekávají.

41. Dokud účetní jednotka nezačne s peněžní odtokem za účelem zlepšení nebo posílení výkonu aktiva, nemohou odhady budoucích peněžních toků zahrnovat odhadované budoucí peněžní přítoky očekávané v důsledku nárůstu ekonomických přínosů vzniklých díky uvedeným peněžním odtokům (viz Příloha A, příklad 6).

42. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní odtoky nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu očekávaného z aktiva v jeho současném stavu. Pokud se peněžotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou životnosti, která jsou všechna zásadně důležitá pro trvající operace jednotky, náhrada aktiv s kratší životností je v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenní obsluhy poskytované aktivům této jednotky. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou životnosti, je výměna složek s kratší dobou životnosti v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenního režimu poskytovaného aktiva.

59. *Ztráta ze snížení hodnoty se bezprostředně zachytí ve výsledovce, pokud aktivum není vedeno v přeceněné částce podle jiného Mezinárodního účetního standardu (například podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.*

96. *Při určování, zda je nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:*

...

Vnitřní informační zdroje

- (d) *během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo posílení výkonu aktiva nebo restrukturalizaci operace, k níž aktivum náleží;*

a

...

104. *Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva je bezprostředně zachyceno jako výnos ve výsledovce, pokud není aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného Mezinárodního účetního standardu (například podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení). Jakékoli zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.*

Nehmotná aktiva

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-7
Definice	8-17
Nehmotná aktiva	9-17
Identifikovatelnost	11-12
Ovládání aktiva	13-16
Budoucí ekonomické užítky	17
Rozpoznání a oceňování	18-67
Samostatné pořízení	25-32
Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace	33-43
Oceňování reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci	35-41
Následné výdaje nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje	42-43
Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace	44
Výměny aktiv	45-47
Goodwill vytvořený vlastní činností	48-50
Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností	51-67
Fáze výzkumu	54-56
Fáze vývoje	57-64
Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností	65-67
Uznání nákladů	68-71
V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány	71
Oceňování po uznání nehmotného aktiva	72-87
Model oceňování pořizovacími náklady	74
Model přeceňování	75-87
Doba použitelnosti	88-96
Nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti	97-106
Období a metoda odpisů	97-99
Zbytková hodnota	100-103
Přezkoumání doby a metody odepisování	104-106

	Odstavec
Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti	107-110
Přezkoumání doby použitelnosti	109-110
Zpětná ziskatelost účetní hodnoty – ztráty ze snížení hodnoty	111
Likvidace a vyřazení	112-117
Zveřejňování	118-128
Obecně	118-123
Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přecenění	124-125
Výdaje na výzkum a vývoj	126-127
Ostatní informace	128
Přechodná ustanovení a datum účinnosti	129-132
Výměny podobných aktiv	131
Předčasná aplikace	132
Ukončení platnosti IAS 38 (z roku 1998)	133

Tento revidovaný standard nahrazuje IAS 38 (1998) *Nehmotná aktiva* a použije se na:

- (a) akvizici nehmotných aktiv získaných podnikovou kombinací smluvně dohodnutou 31. března 2004 nebo později.
- (b) všechna ostatní nehmotná aktiva pro roční období začínající datem 31. března 2004 nebo datem pozdějším.

Dřívější aplikace těchto ustanovení se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný účetní standard. Tento standard požaduje, aby položka byla uznána jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, když jsou splněna určitá kritéria. Standard také výslovně stanoví, jak vyjádřit účetní hodnotu nehmotných aktiv, a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. *Tento standard se používá pro vykazování nehmotných aktiv, s výjimkou:*

- (a) *nehmotných aktiv, která spadají pod jiný standard;*

IAS 38

(b) finančních aktiv, která jsou vymezena v IAS 39 Finanční nástroje:úctování a oceňování;**a****(c) práv k nerostnému bohatství a výdajů na průzkum nebo využití a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.**

3. Jestliže jiný standard řeší problematiku konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se takový standard místo tohoto standardu. Tento standard se například neuplatňuje pro:
- (a) nehmotná aktiva držaná podnikem za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání (viz IAS 2 - Zásoby a IAS 11 - Smlouvy).
 - (b) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 - Daně z příjmu).
 - (c) pronájmy, které patří do působnosti IAS 17 – Pronájmy.
 - (d) aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 - Zaměstnanecké požitky).
 - (e) finanční aktiva definovaná v IAS 39. Úctování a oceňování některých finančních aktiv pokrývá IAS 27 - Konsolidované a individuální účetní závěrky, IAS 28 - Investice do přidružených společností a IAS 31 - Účasti ve společných podnicích.
 - (f) goodwill získaný podnikovou kombinací (viz IFRS 3 Podnikové kombinace).
 - (g) odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí z pojistitelových smluvních práv stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 Pojistné smlouvy. IFRS 4 stanoví speciální požadavky na vyjádření hodnoty těchto odložených nákladů na akvizice, ale nikoliv těchto nehmotných aktiv. Proto požadavky na vyjádření hodnoty stanovené v tomto standardu platí i pro tato nehmotná aktiva.
 - (h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držaná za účelem prodeje (nebo zahrnutá do skupiny vyřazených aktiv určených k prodeji) podle IFRS 5 Stálá aktiva držaná za účelem prodeje a ukončené činnosti.
4. Některá nehmotná aktiva mohou být obsažena na hmotném nosiči, jako je např. kompaktní disk (v případě počítačového softwaru), právní dokumentace (v případě licence nebo patentu) nebo film. Při určování toho, zda má být konkrétní aktivum, které obsahuje hmotné i nehmotné složky, posuzováno podle IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, nebo jako nehmotné aktivum podle tohoto standardu, je nutno posoudit, která složka daného aktiva je významnější. Například software pro počítačem řízené strojní zařízení, které nemůže fungovat bez tohoto konkrétního softwaru, se považuje za integrální součást příslušného hardwaru a je s ním zacházeno jako s pozemky, budovami a zařízeními. Totéž platí pro operační systém počítače. V případě, kde software není nedílnou součástí příslušného hardwaru, počítačový software se považuje za nehmotné aktivum.
5. Tento standard se uplatňuje mimo jiné také na výdaje na reklamu, zaškolení, na přípravu a záběh, na výzkum a vývoj. Činnosti výzkumu a vývoje směřují k vývoji nových poznatků. Proto, ačkoliv tyto činnosti mohou mít jako výsledek aktivum s hmotnou podstatou (například prototyp), hmotný prvek tohoto aktiva je druhotný ve vztahu k nehmotné složce, kterou se rozumí znalosti zahrnuté v aktivu.
6. Předmětem finančního leasingu může být jak hmotné, tak nehmotné aktivum. Po výchozím zaúctování se nájemce zabývá nehmotným aktivem držným 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.

7. Pokud jsou určité činnosti nebo transakce natolik specializované, že vyvolávají takové účetní případy, které je třeba řešit odlišným způsobem, mohou být vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu. Takové položky vznikají v souvislosti s výdaji na průzkum nebo využití a těžbu ropy, zemního plynu a nerostných ložisek v těžebním průmyslu a v případě pojistných smluv. Proto se tento standard neuplatňuje na výdaje na takové činnosti a smlouvy. Tento standard se však uplatňuje na jiná nehmotná aktiva (jako je počítačový software) a jiné výdaje (jako jsou náklady na záběh) v těžebních odvětvích nebo u pojišťoven.

DEFINICE

8. *Následující termíny se ve standardu používají v dále specifikovaném významu:*

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- (a) *položky obchodované na trhu jsou stejnorodé;*
- (b) *obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci;*

a

- (c) *informace o cenách jsou veřejně dostupné.*

Datum dohody o podnikové kombinaci je datum, kdy je dosaženo zásadní dohody mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejných podniků datum veřejného oznámení. V případě konkurenčního převzetí je nejdřívějším datem dosažení zásadní dohody mezi kombinujícími stranami datum, kdy dostatečný počet vlastníků převzatého podniku přijal nabídku nabyvatele na převzetí kontroly nad převzatým podnikem.

Odpisování je systematické snižování odepsatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

Aktivum je zdroj:

- (a) *využívaný podnikem jako výsledek minulých událostí;*

a

- (b) *u kterého se očekává, že z něj poplynou podniku budoucí ekonomické užítky.*

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum vyjádřené v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a všech kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Náklad na pořízení aktiva je zaplacená částka v hotovosti nebo hotovostním ekvivalentu nebo skutečná hodnota jiné úhrady vynaložená za účelem akvizice aktiva v době jeho zakoupení nebo výstavby, nebo částka připsaná tomuto aktivu ve chvíli počátečního zaúčtování podle specifických požadavků jiných IFRS, například IFRS 2 – Platby akciemi.

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snížená o jeho zbytkovou hodnotu.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

IAS 38

Hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, které účetní jednotka očekává v důsledku dalšího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho životnosti nebo v důsledku úhrady závazku.

Reálná hodnota aktiva je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi dobře informovanými partnery ochotnými uskutečnit směnu v rámci transakce provedené za obvyklých obchodních podmínek.

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

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.

Peněžní aktiva jsou držené peníze a aktiva, získaná v pevných nebo stanovitelných peněžních částkách.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná hodnota, kterou by osoba v daném okamžiku získala za vyřazení aktiva po odečtu odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud je aktivum už ve stáří a ve stavu očekávaném na konci jeho doby použitelnosti.

Doba použitelnosti je buď:

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

nebo

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

Nehmotná aktiva

9. Podniky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a rozšiřováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně jmen značek a publikačních titulů). Společnými příklady takto široce chápaných položek jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypoteční práva, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva.
10. Ne všechny položky uvedené v odstavci 9 však vyhovují definici nehmotného aktiva: jeho identifikovatelnost, ovládnutí zdroje a existence budoucích ekonomických užitků. Pokud konkrétní položka, kterou se zabývá tento standard, nevyhovuje definici nehmotného aktiva, zahrnují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností do nákladů v období, kdy vznikly. Jestliže je však tato položka získána při podnikové kombinaci akvizicí, je součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice (viz odstavec 68).

Identifikovatelnost

11. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu. Goodwill získaný podnikovou kombinací představuje platbu realizovanou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nejsou jednotlivě identifikovatelná a samostatně zúčtovatelná. Tyto budoucí ekonomické užitky mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízeními aktivity nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro vyjádření v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit při podnikové kombinaci.

12. **Aktivum splňuje kritérium identifikovatelnosti z definice nehmotného aktiva, pokud:**

- (a) **je oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od podniku a prodat, převést, licencovat, pronajmout nebo směnit, buď jednotlivě nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem;**

nebo

- (b) **vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností.**

Ovládání aktiva

13. Podnik ovládá aktivum, jestliže má pravomoc získat budoucí ekonomické užítky plynoucí z příslušného zdroje a může také omezit přístup ostatních k těmto užítkům. Schopnost podniku ovládat budoucí ekonomické užítky z nehmotného aktiva vyplývá zpravidla ze zákonných práv, která jsou vymahatelná soudem. V případě, že tato zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládání aktiva prokázat. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládání aktiva, poněvadž podnik může být schopen ovládat budoucí ekonomické užítky jiným způsobem.
14. Trh a technické znalosti mohou vést ke vzniku budoucích ekonomických užítků. Podnik disponuje s takovými užítky, pokud jsou například tyto poznatky chráněny zákonnými normami, jako jsou autorská práva, konkurenční doložka smluv (kde je dovolena), nebo zákonnou povinností zaměstnanců dodržovat mlčenlivost.
15. Podnik může mít tým kvalifikovaných pracovníků a může být schopen identifikovat nárůst jejich dovedností vedoucí k budoucím ekonomickým užítkům plynoucím ze školení. Podnik může také očekávat, že pracovníci budou pokračovat v utváření dovedností využívaných v podniku. Obvykle však neovládá předpokládané budoucí ekonomické užítky plynoucí z růstu zkušeností a týmové práce natolik, aby bylo možno uvažovat tyto položky jako splňující definici nehmotného aktiva. Obdobně ani specifický řídicí nebo technický talent nesplňují definici nehmotného aktiva, pokud není jejich využití a získání souvisejících budoucích ekonomických užítků chráněno právními normami a pokud nesplňují i další části definice.
16. Podnik může mít portfolio zákazníků nebo podíl na trhu a očekávat, že vzhledem k úsilí věnovanému vytváření vztahů se zákazníky budou tito zákazníci s podnikem obchodovat i nadále. Pokud však neexistuje právní norma, která chrání nebo jiným způsobem řídí tyto vztahy k zákazníkům a jejich věrnost podniku, podnik zpravidla nemá dostatečnou kontrolu nad ekonomickými užítky z těchto vztahů, aby bylo možno považovat tyto položky (portfolio zákazníků, podíly na trhu, vztahy se zákazníky, věrnost zákazníků) za takové, které splňují definici nehmotných aktiv. Pokud neexistují zákonná práva na ochranu zákaznických vztahů, pak výměnné transakce za stejné nebo podobné nesmluvní zákaznické vztahy (mimo ty, které plynou z podnikové kombinace) jsou důkazem, že podnik je přesto schopen ovládat očekávané budoucí ekonomické užítky plynoucí ze zákaznických vztahů. Protože tyto výměnné transakce jsou také důkazem, že zákaznické vztahy jsou oddělitelné, splňuje zákaznický vztah definici nehmotného aktiva.

Budoucí ekonomické užítky

17. Budoucí ekonomické užítky plynoucí z nehmotného aktiva mohou představovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užítky plynoucí z využití těchto aktiv podnikem. Například využití duševního vlastnictví ve výrobním procesu může spíše snižovat budoucí náklady produkce než zvyšovat budoucí výnosy.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

18. Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje prokázat, že tato položka splňuje:

(a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 8 - 17);

a

(b) účetní kritéria (viz odstavce 21 - 23).

Tento požadavek se týká nákladů na počáteční akvizici nebo interní tvorbu nehmotného aktiva a nákladů vynaložených později na jeho rozšíření, výměnu jeho části nebo opravu a údržbu.

19. Odstavce 25 - 32 se zabývají aplikací účetních kritérií na nehmotná aktiva samostatně získaná a odstavce 33 - 43 se zabývají jejich aplikací na nehmotná aktiva získaná v důsledku podnikové kombinace. Odstavec 44 se týká počátečního oceňování nehmotných aktiv získaných jako vládní grant, odstavce 45 - 47 se zabývají výměnou nehmotných aktiv a odstavce 48 - 50 zacházením s interně vytvořeným goodwillem. Odstavce 51 - 67 pojednávají o počátečním zaúčtování a oceňování interně vytvořených nehmotných aktiv.

20. Povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů slouží většinou k udržení očekávaných budoucích ekonomických užiteků stávajícího nehmotného aktiva a ne k tomu, aby byla splněna definice nehmotného aktiva a účetní kritéria stanovená tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit tyto výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost podniku jako celku. Proto se následné výdaje – výdaje vynaložené po počátečním zaúčtování získaného nehmotného aktiva nebo interně vytvořeného nehmotného aktiva – jen zřídka odrazí v účetní hodnotě aktiva. V souladu s odstavcem 63 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak externě nakoupené, tak vytvořené vlastní činností) vždy zahrnují do výsledovky tak, jak byly vynaloženy. To je proto, že tyto výdaje nelze odlišit od výdajů na rozvoj podniku jako celku.

21. *Nehmotné aktivum se zúčtovává tehdy a pouze tehdy, když:*

(a) *je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky, které jsou přičitatelné aktivu, poplynou do podniku,*

a

(b) *je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.*

22. *Pravděpodobnost budoucích ekonomických užiteků 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.*

23. Odhad míry jistoty týkající se přílivu budoucích ekonomických užiteků, který lze přiřadit využití aktiva, se provádí na základě skutečností existujících v okamžiku vstupního uznání, přičemž větší váhu mají externí podklady.

24. *Nehmotné aktivum se nejprve oceňuje pořizovacími náklady.*

Samostatné pořízení

25. Cena, kterou účetní jednotka platí za samostatné pořízení nehmotného aktiva, obvykle odráží očekávání pravděpodobných budoucích užiteků z aktiva, které poplynou podniku v důsledku jeho užívání. Jinými slovy, v nákladech na aktivum se odráží účinek pravděpodobnosti. Proto se u samostatně pořízovaných nehmotných aktiv vždycky uvažuje kritérium uznání pravděpodobnosti z odstavce 21(a).
26. Navíc náklady na samostatně pořízené nehmotné aktivum lze obvykle spolehlivě ocenit. To platí zejména tehdy, když je úhrada provedena formou peněžních prostředků nebo ostatních peněžních aktiv.
27. Náklady na samostatně pořízené nehmotné aktivum jsou tvořeny těmito položkami:
- (a) nákupní cena aktiva, včetně dovozního cla a nevratných daní z prodeje po odečtu obchodních slev a rabatů;
- a
- (b) všechny náklady přímo přiřaditelné přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití.
28. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- (a) náklady na zaměstnanecké požitky (podle definice IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo s uvedením aktiva do provozního stavu;
 - (b) honorář pro odborníky uvádějící aktivum do jeho provozního stavu;
- a
- (c) náklady na odzkoušení správné funkce aktiva.
29. Příklady výdajů, které nejsou součástí nákladů na nehmotné aktivum:
- (a) náklady na zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);
 - (b) náklady na zřízení podnikání na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců);
- a
- (c) správní a jiné obecné režijní náklady.
30. Zahrnování nákladů do účetní hodnoty nehmotného aktiva končí, jakmile je aktivum ve stavu, který je nutný k tomu, aby aktivum mohlo být provozováno způsobem, který zamýšlí vedení podniku. Proto se náklady na používání nebo zavádění nehmotného aktiva na jiném místě nezahrnují do účetní hodnoty tohoto aktiva. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty nehmotného aktiva:
- (a) náklady, které je ještě třeba vynaložit na uvedení do provozu u aktiva, které je již schopno provozu způsobem zamýšleným vedením;
- a
- (b) počáteční provozní ztráty, jako například ztráty vznikající při vytváření poptávky po produktech příslušného aktiva.

IAS 38

31. V průběhu vývoje nehmotného aktiva jsou realizovány operace, které nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu nutného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. Tyto náhodné operace se mohou vyskytnout před vývojem aktiva nebo v jeho průběhu. Protože tyto operace nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu potřebného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením podniku, jsou výnosy a související náklady vztahující se k těmto operacím zaúčtovány do výsledovky přímo podle odpovídající členění nákladů a výnosů.
32. Pokud je platba za nehmotné aktivum odložena na delší než běžný termín splatnosti, je pořizovacím nákladem hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je účtován jako úrokový náklad doby splatnosti, pokud není aktivován ve shodě s přístupem pro aktivaci povoleným v IAS 23 *Výpůjční náklady*.

Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace

33. Podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* platí, že pokud je nehmotné aktivum získáno jako důsledek podnikové kombinace, pak náklady na toto nehmotné aktivum jsou rovny jeho reálné hodnotě k datu akvizice. Reálná hodnota nehmotného aktiva odráží tržní očekávání pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užítky z aktiva poplynou do podniku. Jinými slovy, v oceňování reálné hodnoty nehmotného aktiva se odráží účinek pravděpodobnosti. Proto se u nehmotných aktiv pořizovaných v kombinaci vždycky posuzuje splnění kritéria uznání pravděpodobnosti z odstavce 21(a).
34. Proto podle tohoto standardu a IFRS 3 nabyvatel účtuje k datu akvizice samostatně goodwill a nabyté nehmotné aktivum, pokud lze jeho reálnou hodnotu spolehlivě ocenit, bez ohledu na to, zda bylo aktivum vykázáno jeho původním majitelem před kombinací. To znamená, že nabyvatel uznává za aktivum oddělené od goodwillu projekt probíhajícího výzkumu a vývoje poskytovatele, pokud tento projekt splňuje definici nehmotného aktiva a jeho reálnou hodnotu lze spolehlivě ocenit. Projekt probíhajícího výzkumu a vývoje splňuje definici nehmotného aktiva tehdy, pokud:
- (a) splňuje definici aktiva;
- a
- (b) je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vznikl ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Oceňování reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci

35. Reálná hodnota nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci je běžně dostatečně spolehlivě ocenitelná na to, aby mohla být zaúčtována odděleně od goodwillu. Když u odhadů používaných pro ocenění reálné hodnoty nehmotného aktiva existuje větší rozsah možných výsledků jeho užívání s různými pravděpodobnostmi, tato nejistota vstupuje do ocenění reálné hodnoty aktiva a neprokazuje nemožnost spolehlivého ocenění reálné hodnoty tohoto aktiva. Pokud má aktivum nabyté podnikovou kombinací konečnou dobu použitelnosti, existuje vyvratitelný předpoklad, že jeho reálná hodnota je spolehlivě ocenitelná.
36. Nehmotné aktivum nabyté podnikovou kombinací může být oddělitelné, ale pouze společně se souvisejícím hmotným nebo nehmotným aktivem. Například název časopisu nelze prodat odděleně od související databáze předplatitelů, nebo obchodní značka přírodní pramenité vody může souviset s určitým pramenem a nelze ji tedy prodat odděleně od tohoto pramene. V takových případech účtuje nabyvatel takovou skupinu aktiv jako jedno aktivum odděleně od goodwillu, pokud individuální reálné hodnoty aktiv ve skupině nejsou spolehlivě ocenitelné.

37. Podobně termíny „značka“ a „obchodní název“ se často používají jako synonyma pro ochrannou známku a jiná označení. Tyto pojmy jsou však obecnými marketingovými termíny běžně používanými pro skupinu vzájemně se doplňujících aktiv, zahrnující například obchodní značku (nebo značku služby) a související obchodní jméno, vzorce, recepty a technologické postupy. Nabyvatel účtuje jako jedno aktivum skupinu vzájemně se doplňujících nehmotných aktiv včetně značky, pokud jednotlivé reálné hodnoty těchto vzájemně se doplňujících aktiv nejsou spolehlivě ocenitelné. Pokud jsou jednotlivé reálné hodnoty navzájem se doplňujících aktiv spolehlivě ocenitelné, může je nabyvatel zaúčtovat jako jedno aktivum, jestliže mají podobnou dobu použitelnosti.
38. Jediný případ, kdy nemusí být možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci, je případ, kdy nehmotné aktivum vzniká ze zákonných nebo jiných smluvních práv a je buď:
- (a) neoddělitelné;
- nebo
- (b) je oddělitelné, ale neexistují průkazné doklady o minulých výměnných transakcích stejných nebo podobných aktiv, nebo by jinak odhad reálné hodnoty závisel na proměnných, které jsou subjektivní nebo nejsou ocenitelné.
39. Nejspolehlivějším odhadem reálné hodnoty nehmotného aktiva jsou kótované tržní ceny na aktivním trhu (viz také odstavec 78). Vhodnou tržní cenou je obvykle i běžná nabízená cena kupujícího. Pokud běžné nabízené ceny kupujícího nejsou k dispozici, je možno využít jako základu pro odhad reálné hodnoty cenu časově nejméně vzdálené obdobné transakce, a to za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických podmínek mezi datem transakce a datem, ke kterému je určována reálná hodnota aktiva.
40. Jestliže pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh, je jeho reálnou hodnotou částka, kterou by podnik za aktivum zaplatil k datu akvizice v transakci uskutečněné za obvyklých podmínek mezi informovanými stranami ochotnými uskutečnit obchod založený na nejlepších dosažitelných informacích. Při stanovování této částky podnik posuzuje výsledky nedávných transakcí týkajících se podobných aktiv.
41. Podniky, které pravidelně kupují a prodávají specifická nehmotná aktiva, vyvinuly postupy pro odhadování jejich reálné hodnoty nepřímým způsobem. Tyto techniky mohou být použity pro vstupní ocenění nehmotného aktiva získaného v rámci podnikové kombinace akvizicí, pokud je jejich cílem odhadnout reálnou hodnotu a jestliže berou v úvahu běžné transakce a zvyklosti v konkrétním oboru činnosti, do kterého aktivum náleží. Tyto techniky podle situace zahrnují:
- (a) aplikaci násobků odrážejících běžné tržní transakce na indikátory, které řídí ziskovost aktiva (jako jsou tržby, tržní podíly a provozní zisk) nebo na tok tantiém, který by mohl plynout z prodeje licencí k nehmotnému aktivu jiným stranám v transakci uskutečněné za obvyklých podmínek (jako v přístupu „úlevy od tantiém“);
- nebo
- (b) diskontování odhadovaných budoucích čistých peněžních toků plynoucích z aktiva.

Následné výdaje nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje

42. **Náklady na výzkum a vývoj, které:**

- (a) **se vztahují na projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabytý samostatně nebo v podnikové kombinaci a zaúčtovaný jako nehmotné aktivum;**

a

- (b) **jsou vynaloženy po akvizici tohoto projektu budou zaúčtovány podle odstavců 54 - 62.**

IAS 38

43. Aplikace požadavků odstavců 54 - 62 znamená, že následné výdaje na projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabytý samostatně nebo podnikovou kombinací a zúčtovatelný jako nehmotné aktivum jsou:
- (a) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud jsou to výdaje na výzkum;
 - (b) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud jsou to výdaje na vývoj, které nesplňují kritéria pro vykázání jako nehmotná aktiva podle odstavce 57;

a
 - (c) zahrnutý do účetní hodnoty nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje, pokud jsou to výdaje na vývoj, které splňují kritéria pro vykázání podle odstavce 57.

Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace

44. V některých případech může být nehmotné aktivum získáno zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. K tomu dochází tehdy, když stát přidělí podniku nebo na něj převede nehmotná aktiva, jako jsou letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Podle IAS 20 - *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory* je možno prvotně uznat jak nehmotné aktivum, tak i dotaci v reálné hodnotě. Pokud se podnik od počátku nerozhodne uznat aktivum v reálné hodnotě, vykáže je prvotně v nominální částce (podle jiného povoleného přístupu dle IAS 20) zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho plánované využití.

Výměny aktiv

45. Jedno nebo více nehmotných aktiv lze získat výměnou za nepeněžní aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se sice jednoduše zabývá výměnou jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny výměny popsané v předcházející větě. Náklady na takové nehmotné aktivum se účtují v reálné hodnotě, s výjimkou případů, kdy (a) výměnná transakce nemá komerční podstatu, nebo (b) reálná hodnota získaného ani přenechávaného aktiva není spolehlivě ocenitelná. Nabyté aktivum je tímto způsobem oceňováno i v případě, kdy přenechávající osoba není schopna okamžitě odúčtovat přenechávané aktivum. Pokud nelze nabyté aktivum ocenit v reálné hodnotě, oceňují se náklady na ně účetní hodnotou přenechávaného aktiva.
46. Účastník výměnné transakce může určit komerční podstatu transakce zvážením očekávané míry jejího vlivu na budoucí peněžní toky. Výměnná transakce má komerční podstatu, pokud:
- (a) parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků plynoucích ze získaného aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva;

nebo
 - (b) hodnota pro účetní jednotku té části činnosti podniku, která je ovlivněna transakcí se v důsledku výměny změní;

a
 - (c) rozdíl v případě (a) nebo (b) je významný ve vztahu k reálné hodnotě směněných aktiv.

Za účelem určení, zda má výměnná transakce komerční podstatu, musí být hodnota pro účetní jednotku té části provozu, která je ovlivněna transakcí založena na peněžních tocích po zdanění. Výsledek těchto analýz může být zřejmý bez toho, aby podnik musel provádět podrobné výpočty.

47. Odstavec 21 (b) určuje, že podmínkou pro uznání nehmotného aktiva je jeho spolehlivá ocenitelnost. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, je možné spolehlivě stanovit: (a) jestliže u takového aktiva nedochází k výraznému kolísání odhadů reálné hodnoty nebo (b) jestliže pravděpodobnost odhadů lze posoudit a odhady použít pro stanovení reálné hodnoty. Pokud je podnik schopen spolehlivě určit reálnou hodnotu získaného nebo přenechaného aktiva, použije se pro ocenění nákladů raději reálná hodnota přenechaného aktiva, pokud ovšem není zřejmější reálná hodnota získaného aktiva.

Goodwill vytvořený vlastní činností

48. **Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává jako aktivum.**

49. V některých případech jsou vynaloženy výdaje s cílem vytvořit budoucí ekonomické užítky, ale jejich výsledkem není nehmotné aktivum, které splňuje kritéria tohoto standardu pro jeho uznání. Tyto výdaje jsou často charakterizovány jako takové, které spoluvytvářejí goodwill vytvořený vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností se nevykazuje jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) ovládaný podnikem, který lze spolehlivě ocenit náklady na něj.

50. Rozdíly mezi tržní hodnotou podniku a účetní hodnotou jeho identifikovatelných čistých aktiv zjištěné v jakémkoliv okamžiku jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují hodnotu podniku. Takové rozdíly však nepředstavují náklady na nehmotná aktiva ovládaná podnikem.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

51. Někdy je obtížné stanovit, kdy nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro jeho uznání, protože není snadné:

- (a) určit, zda a kdy se jedná o identifikovatelné aktivum, které vytvoří očekávané budoucí ekonomické užítky;

a

- (b) spolehlivě určit náklady na pořízení tohoto aktiva. V některých případech není možno odlišit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva od nákladů na zachování nebo rozšíření goodwillu vytvořeného vlastní činností nebo od nákladů na běžné každodenní činnosti.

Z tohoto důvodu kromě naplňování obecných požadavků pro rozpoznání a výchozí ocenění nehmotného aktiva podnik aplikuje na všechna nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností požadavky a poučení uvedené v následujících odstavcích 52 - 67.

52. Pro posouzení toho, zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria pro jeho uznání, podnik klasifikuje aktiva na vytvořená:

- (a) fázi výzkumu;

a

- (b) fázi vývoje.

I když jsou pojmy „výzkum“ a „vývoj“ definovány, pojmy „fáze výzkumu“ a „fáze vývoje“ mají pro účely tohoto standardu širší význam.

53. Jestliže není možno při realizaci interního projektu, jehož cílem je vytvoření nehmotného aktiva, odlišit fázi výzkumu od fáze vývoje, považují se výdaje na tento projekt za výdaje vynaložené pouze ve fázi výzkumu.

IAS 38

Fáze výzkumu

54. **Výsledek výzkumu (nebo fáze výzkumu v rámci interního projektu) nemůže být uznán jako nehmotné aktivum. Výdaje na výzkum (nebo na fázi výzkumu v rámci interního projektu) se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly.**
55. Ve fázi výzkumu v rámci interního projektu nemůže podnik doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užítky. Proto jsou výdaje na výzkum vždy zahrnuty do nákladů v období, ve kterém vznikly.
56. 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

57. **Nehmotné aktivum vytvořené vývojem (nebo ve fázi vývoje v rámci interního projektu) je uznáno jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když je možno prokázat všechny z následujících předpokladů:**
- (a) **technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho bude možné využívat nebo prodat;**
 - (b) **existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo prodat;**
 - (c) **podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat;**
 - (d) **je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky. Kromě jiného je možno prokázat, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva, nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, pokud bude používáno interně, jeho užitečnost;**
 - (e) **jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva;**
 - (f) **podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.**
58. Ve vývojové fázi interního projektu je možné za určitých okolností identifikovat nehmotné aktivum a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky. Je to proto, že vývojová fáze projektu je pokročilejší než fáze výzkumu.

59. Příklady činností vývoje jsou:
- (a) návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím;
 - (b) návrh nástrojů, šablon a modelů u nových technologií;
 - (c) návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu;
- a
- (d) návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, součástí, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.
60. Za účelem prokázání, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky, odhadne podnik na základě principů standardu IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv* budoucí ekonomické užítky, které by měly být z aktiva získány. Pokud bude aktivum vytvářet ekonomické užítky pouze v kombinaci s jinými aktivy, aplikuje se koncept peněžotvorných jednotek, stanovený v IAS 36.
61. Dostupnost zdrojů pro dokončení, využití a získání užiteků z nehmotného aktiva může být prokázána například pomocí podnikatelského plánu, který ukazuje nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopnosti podniku takové zdroje zabezpečit. V určitých případech může podnik prokázat dostupnost externích finančních zdrojů i potvrzením věřitelů o jejich ochotě záměr financovat.
62. Kalkulační systém podniku často umožňuje spolehlivě oceňovat takové náklady na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, jako jsou mzdy a ostatní výdaje vynaložené na zabezpečení autorských práv nebo licencí či vývoj počítačového softwaru.
63. ***Značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, které jsou vytvořené vlastní činností, se neuznávají jako nehmotná aktiva.***
64. Výdaje vynaložené na vlastní činností vytvořené značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou nelze odlišit od nákladů na rozvoj činnosti podniku jako celku. Proto takové položky nejsou uznány jako nehmotná aktiva.

Požizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností

65. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou pro účely odstavce 24 celkové výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritérium pro uznání uvedené v odstavcích 21 - 22 a 57. Odstavec 71 zakazuje přehodnocení výdajů dříve zahrnutých do nákladů.
66. Náklady na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- (a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva;
 - (b) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány v IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*) plynoucí z tvorby nehmotného aktiva;

IAS 38

(c) poplatky za registraci zákonného práva;

a

(d) amortizace patentů a licencí, které se používají na tvorbu nehmotného aktiva.

IAS 23 - *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků jako součásti nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.

67. Dále uvedené položky nejsou součástí nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností:

(a) prodejní, správní a ostatní všeobecné režijní výdaje, pokud tyto výdaje přímo nesouvisí s přípravou aktiva pro jeho využití;

(b) konkrétně zjištěné neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty vzniklé před dosažením plánovaného využití nehmotného aktiva;

a

(c) výdaje na zaškolení zaměstnanců pro správu a řízení aktiva.

Příklad ilustrující odstavec 65

Podnik vyvíjí nový výrobní postup. V roce 20X5 vznikly výdaje ve výši 1 000 (*) měnových jednotek, z toho 900 jednotek bylo vynaloženo před 1. prosincem 20X5 a 100 jednotek v období od 1. prosince 20X5 do 31. prosince 20X5. Je možno prokázat, že 1. prosince 20X5 splnil výrobní postup kritéria pro uznání nehmotného aktiva. Zpětněziskatelná částka know-how, obsažená v procesu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení postupu před dosažením jeho použitelnosti), je odhadnuta na 500 měnových jednotek.

Na konci roku 20X5 je výrobní postup uznán jako nehmotné aktivum a jeho pořizovací náklady jsou 100 jednotek (výdaje vynaložené od okamžiku, kdy byla splněna kritéria pro uznání nehmotného aktiva, což je od 1. prosince 20X5). Výdaje ve výši 900 jednotek, které byly vynaloženy před 1. prosincem 20X5, jsou zahrnuté do nákladů, protože kritéria pro jejich uznání nebyla až do 1. prosince 20X5 splněna. Tyto výdaje nejsou součástí pořizovacích nákladů výrobního postupu, zachycených v rozvaze.

V průběhu roku 20X6 vznikly výdaje ve výši 2 000 měnových jednotek. Na konci roku 20X6 je zpětněziskatelná částka know-how obsaženého v procesu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení procesu před dosažením jeho použitelnosti) odhadnuta na úrovni 1 900 jednotek.

Na konci roku 20X6 jsou pořizovací náklady výrobního procesu 2 100 jednotek (100 jednotek jsou uznané výdaje na konci roku 20X5 a 2 000 jednotek jsou výdaje uznané v roce 20X6). Je proto nutno uznat ztrátu ze snížení hodnoty ve výši 200 jednotek a upravit tak účetní hodnotu výrobního postupu před snížením hodnoty (2 100) na zpětněziskatelnou částku (1 900). Ztráta ze snížení hodnoty bude zrušena v některém z následných období, pokud budou splněny požadavky pro její zrušení dle IAS 36..

UZNÁNÍ NÁKLADŮ

68. *Výdaje na nehmotnou položku se zahrnují do nákladů v období, kdy vzniknou, pokud:*

(a) *nejsou částí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňují kritéria pro jejich uznání (viz odstavce 18 - 67);*

nebo

(b) *tato položka není získaná v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku, která nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. V tomto případě se tyto výdaje (zahrnuté v nákladech podnikové kombinace) přiřazují ke goodwillu k datu akvizice (viz IFRS 3 - Podnikové kombinace).*

(*) Tento standard uvádí peněžní částky v „měnových jednotkách“ (CU).

69. V některých případech jsou sice vynaloženy výdaje s cílem zajistit pro podnik budoucí ekonomické užítky, ale není získáno ani vytvořeno nehmotné ani jiné aktivum, které by mohlo být uznáno. V těchto případech jsou výdaje zahrnuty do nákladů období, ve kterém vznikly. Například výdaje na výzkum se vykazují jako náklady tehdy, kdy jsou vynaloženy, pokud netvoří součást nákladů na podnikovou kombinaci (viz odstavec 54). Příklady ostatních výdajů, které jsou zahrnuty do nákladů v období, kdy vznikly, jsou:
- (a) výdaje na zahájení činnosti (zřizovací výdaje), pokud nejsou takové výdaje zahrnuty do nákladů pořízení jednotlivých pozemků, budov a zařízení v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Zřizovací výdaje mohou obsahovat náklady na založení společnosti, jako jsou právní a administrativní poplatky vynaložené při zakládání právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny nebo činnosti (náklady před otevřením) nebo výdaje na zahájení nového provozu nebo výroby nového produktu nebo zavedení nového výrobního procesu (předvýrobní náklady).
 - (b) výdaje na zaškolení.
 - (c) výdaje na reklamní a propagační činnosti.
 - (d) výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku.
70. Odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za dodávku zboží nebo služeb byla provedena dříve než vlastní dodávka zboží nebo poskytnutí služeb.

V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány

71. ***Náklady na položku nehmotného aktiva, které byly na počátku zaúčtovány jako výdaje, nebudou uznány jako součást nákladů na nehmotné aktivum, které již bylo uznáno později.***

OCEŇOVÁNÍ PO UZNÁNÍ NEHMOTNÉHO AKTIVA

72. ***Podnik si jako své účetní pravidlo stanoví buď model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 74, nebo model přeceňování podle odstavce 75. Pokud bude nehmotné aktivum vykazováno pomocí modelu přeceňování, všechna ostatní aktiva ve stejné skupině musejí být vykazována pomocí téhož modelu, pokud pro tato aktiva existuje aktivní trh.***
73. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Položky v rámci jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně, cílem je, aby přeceňování aktiv nebylo prováděno selektivně a aby v účetních výkazech nebyly vykazovány částky, které představují směsici pořizovacích nákladů a hodnot k různým datům.

Model oceňování pořizovacími náklady

74. ***Nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání oceňuje pořizovacími náklady, sníženými o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.***

Model přeceňování

75. ***Nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání vyazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následně kumulované odpisy a veškeré následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pro přecenění v souladu s tímto standardem by měla být reálná hodnota stanovena porovnáním s aktivním trhem. Přecenění se musí provádět pravidelně, aby se ke dni účetní uzávěrky účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty.***

IAS 38

76. Model přecenění neumožňuje:
- (a) přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva;
- nebo
- (b) vstupní uznání nehmotných aktiv oceněných jinak než jejich pořizovacími náklady.
77. Model přeceňování se využívá poté, co bylo aktivum prvotně oceněno pořizovacími náklady. Jestliže však pouze část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva byla uznána jako aktivum, protože aktivum nespĺňovalo kritéria pro rozpoznání s ohledem na částečné dokončení procesu jeho pořízení (viz odstavec 65), je možno model přecenění použít pro celé aktivum. Model přeceňování je také možno použít i pro nehmotné aktivum, které bylo získáno s využitím státní dotace a bylo oceněno nominální částkou (viz odstavec 44).
78. Je neobvyklé, aby pro nehmotné aktivum existoval aktivní trh, který splňuje charakteristiky uvedené v odstavci 8, i když to nastat může. Za určitých okolností může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, licence pro lov ryb nebo výrobní kvóty. Aktivní trh však nemůže existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo ochranné známky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné. Rovněž platí, že ačkoliv jsou nehmotná aktiva předmětem koupě a prodeje, smlouvy se uzavírají mezi konkrétními prodávajícími a kupujícími, a tyto transakce nejsou příliš časté. Z těchto důvodů nemůže být cena zaplacená za určité aktivum dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty jiného aktiva. Tyto ceny navíc často nejsou veřejně dostupné.
79. Frekvence přecenění závisí na změnách reálných hodnot nehmotných aktiv, která jsou přeceňována. Pokud se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je přecenění nezbytné. U některých aktiv dochází ke značným změnám v reálných hodnotách, je proto nutné jejich každoroční přeceňování. Takovéto časté přeceňování naopak není nutné u nehmotných aktiv, jejichž reálné hodnoty se nemění příliš významným způsobem.
80. Jestliže se nehmotné aktivum přeceňuje, kumulované odpisy k datu přecenění jsou buď:
- (a) přepočteny úměrně změně hrubé účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce; nebo
 - (b) eliminovány proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.
81. **Jestliže nehmotné aktivum ve skupině přeceňovaných nehmotných aktiv nelze přecenit, protože pro něj neexistuje aktivní trh, vykazuje se toto aktivum v pořizovacích nákladech, snížených o veškeré kumulované odpisy a veškeré ztráty ze snížení hodnoty.**
82. **Jestliže reálnou hodnotu přeceňovaného aktiva již nadále nelze stanovit odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva by měla být jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění na aktivní trh, snížená o všechny následně kumulované odpisy a všechny následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty.**
83. Skutečnost, že již neexistuje aktivní trh pro přeceněné nehmotné aktivum, může znamenat, že by aktivum mohlo být znehodnoceno a že vyžaduje ověření podle IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*.
84. Jestliže může být reálná hodnota aktiva stanovena porovnáním s aktivním trhem k datu následujícího ocenění, uplatňuje se od tohoto data model přeceňování.

85. *Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení připsáno přímo na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Avšak toto zvýšení bude zaúčtováno do výsledovky tehdy, pokud dochází ke zvratu snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo zaznamenáno ve výsledovce.*
86. *Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, je toto snížení zaznamenáno do výsledovky. Avšak toto snížení bude odepsáno přímo z vlastního kapitálu z položky přírůstek z přecenění, až do výše celého kladného zůstatku této položky pro dané aktivum.*
87. Když se kumulativní přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu realizuje, je převeden přímo do nerozděleného zisku. Celý přírůstek se realizuje při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku se však realizuje využitím aktiva v činnosti podniku; v takovém případě je částka realizovaného přírůstku dána rozdílem mezi odpisy odpovídajícími přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy, které by byly uznány z historických pořizovacích nákladů aktiva. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku se neprovádí přes výsledovku.

DOBA POUŽITELNOSTI

88. *Podnik posoudí, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitá, a pokud je konečná, pak stanoví její délku nebo počet výstupů z jejího používání do konce její doby použitelnosti. Nehmotné aktivum bude považováno podnikem za aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti, pokud na základě analýzy všech relevantních faktorů nebude možno předvídat konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch podniku.*
89. Účtování o nehmotném aktivu je založeno na době jeho použitelnosti. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti je odepisováno (viz odstavce 97 - 106), zatímco nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti odepisováno není (viz odstavce 107 - 110). Názorné příklady doprovázející tento standard ilustrují určování doby použitelnosti různých nehmotných aktiv a následné účtování o těchto aktivech na základě určení jejich doby použitelnosti.
90. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je nutno vzít v úvahu řadu faktorů, mezi něž patří:
- (a) očekávané využití aktiva v podniku a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným manažerským týmem;
 - (b) typický životní cyklus aktiva vycházející z veřejně dostupných informací o odhadu použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem;
 - (c) technické, technologické, komerční a ostatní druhy opotřebení nebo zastarání;
 - (d) stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výsledkem využití aktiva;
 - (e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;
 - (f) úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a zájem podniku takového úrovně dosáhnout;
 - (g) doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva jako např. doba platnosti nájemních smluv;
- a
- (h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv podniku.

IAS 38

91. Termín „neurčitá“ neznamená „nekonečná“ doba použitelnosti. Doba použitelnosti nehmotného aktiva uvažuje pouze úroveň budoucích nákladů na údržbu potřebných pro udržení aktiva a jeho standardního výkonu určeného v době odhadování doby použitelnosti aktiva a schopnost a zájem podniku takovéto úrovně dosáhnout. Závěr, že doba použitelnosti nehmotného aktiva je neurčitá, by se neměl opírat o plánované budoucí výdaje přesahující výdaje potřebné pro udržení standardního výkonu aktiva.
92. Vzhledem ke zkušenosti s rychlostí technologických změn dochází k relativně rychlému zastarávání softwaru a jiných nehmotných aktiv. Proto je vhodné, aby jejich doba použitelnosti byla krátká.
93. Doba použitelnosti nehmotného aktiva může být velmi dlouhá nebo dokonce neurčitá. Nejistota je důvodem k obezřetnosti při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva, avšak neospravedlňuje stanovení doby, která je nereálně krátká.
94. ***Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které vzniklo na základě smluvních nebo jiných zákonných práv, nesmí překročit dobu existence těchto smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší, což závisí na době, po kterou podnik předpokládá užívání tohoto aktiva. Pokud smluvní nebo jiná zákonná práva byla udělena na omezenou dobu, která může být prodloužena, zahrnuje doba použitelnosti takového aktiva i dobu možného prodloužení, pokud si toto prodloužení může podnik dovolit bez vynaložení významných dalších nákladů.***
95. Doba použitelnosti nehmotného aktiva ovlivňují jak ekonomické, tak právní faktory. Ekonomické faktory určují období, po které bude podnik mít ekonomické užítky z užívání aktiva. Právní faktory mohou omezit období, po které má podnik k těmto ekonomickým užítkům přístup. Doba použitelnosti se stanovuje na kratší z těchto období určených těmito faktory.
96. Existence následujících a dalších faktorů znamená, že podnik by měl být schopen obnovit smluvní nebo jiná zákonná práva bez vynaložení významných nákladů:
- (a) existuje důkaz vycházející dle možností z minulých zkušeností, že tato smluvní nebo jiná zákonná práva budou obnovena. Pokud toto obnovení závisí na souhlasu třetí strany, zahrnuje tento důkaz i důkaz o tom, že třetí strana tento souhlas vydá;
 - (b) existuje důkaz, že budou splněny veškeré podmínky nezbytné pro dosažení této obnovy;
- a
- (c) náklady podniku na tuto obnovu nejsou významné v porovnání s budoucími ekonomickými užítky podniku očekávanými jako důsledek této obnovy.

Pokud jsou náklady na obnovu významné v porovnání s budoucími ekonomickými užítky z této obnovy plynoucími, představují náklady na obnovu v zásadě náklady na pořízení nového nehmotného aktiva k datu obnovy.

NEHMOTNÁ AKTIVA S KONEČNOU DOBOU POUŽITELNOSTI*Období a metoda odpisů*

97. ***Odepsatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti bude rozdělena systematicky na celé období jeho použitelnosti. Odepisování začne od okamžiku zahájení užívání aktiva, jakmile bude tedy aktivum na místě a ve stavu vhodném pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. Odepisování skončí ke dřívějšímu z těchto dat: jakmile bude aktivum určeno k prodeji (nebo zařazeno do skupiny klasifikované jako položky držené za účelem prodeje) podle IFRS 5 - Stálá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti nebo jakmile bude aktivum zcela vyřazeno. Použitá metoda odepisování vychází ze způsobu, jakým budou v podniku spotřebovávány budoucí ekonomické užítky z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou vykázány jako součást hospodářského výsledku daného období, pokud je jiný standard nedovoluje nebo nepožaduje zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.***

98. Pro systematické rozložení odepisatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různých metod odepisování. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Použitá metoda se vybírá na základě očekávaného způsobu spotřeby budoucích ekonomických užitků z aktiva a zůstává ve všech účetních obdobích jednotná, pokud se nezmění způsob spotřeby budoucích ekonomických užitků z tohoto aktiva. Pouze zřídka, pokud vůbec někdy, je možno přesvědčivě zdůvodnit metodu odepisování nehmotných aktiv, jejímž výsledkem je nižší částka kumulovaného odpisu, než podle lineární metody.
99. Odpisy se obvykle zúčtovávají do výsledovky. Někdy se budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebují na výrobu jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu tvoří část pořizovacích nákladů tohoto jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě. Odpisy nehmotných aktiv využitých ve výrobním procesu například zvyšují účetní hodnotu zásob (viz IAS 2 - Zásoby).

Zbytková hodnota

100. **Zbytková hodnota nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti je nulová, pokud neplatí, že:**

(a) **existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti;**

nebo

(b) **existuje aktivní trh pro toto aktivum a:**

(i) **zbytková hodnota může být určena na základě porovnání k tomuto trhu;**

a

(ii) **je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat na konci doby použitelnosti aktiva.**

101. Odepisatelná částka aktiva s konečnou dobou použitelnosti je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota jiná než nulová znamená, že podnik očekává, že vyřadí nehmotné aktivum před koncem jeho ekonomické životnosti.
102. Odhad zbytkové hodnoty aktiva je založen na částce, kterou je možno získat za vyřazení tohoto aktiva jeho prodejem nebo jinak, určené podle cen převládajících v okamžiku odhadu při prodeji podobných aktiv na konci jejich doby použitelnosti, která byla používána za podmínek podobných podmínkám, za nichž bude používáno aktivum, pro něž je tento odhad tvořen. Zbytková hodnota je revidována minimálně na konci každého fiskálního roku. Změna zbytkové hodnoty aktiva je zaúčtována jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní politika, změny v účetních odhadech a chyby*.
103. Zbytková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit až na částku rovnou účetní hodnotě daného aktiva nebo vyšší. Pokud se tak stane, je odpisovaná částka aktiva rovna nule až do okamžiku, kdy se jeho zbytková hodnota sníží pod jeho účetní hodnotu.

Přezkoumání doby a metody odepisování

104. **Doba a metoda odepisování nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být revidována minimálně na konci každého účetního období. Pokud se očekávaná doba použitelnosti významně liší od předchozích odhadů, mění se podle toho i doba odepisování. Pokud dochází k významné změně očekávaného způsobu spotřeby budoucích ekonomických užitků z aktiva, mění se metoda odepisování tak, aby odrážela tyto změny. Takové změny se účtují jako změny v účetních odhadech podle IAS 8.**

IAS 38

105. V průběhu životnosti nehmotného aktiva se může zjistit, že doba použitelnosti není správně stanovena. Například zachycení ztráty ze snížení hodnoty může znamenat, že je třeba změnit i dobu odepisování.
106. V průběhu času se může změnit předpokládaný způsob přílivu ekonomických užitků z nehmotného aktiva plynoucích do podniku. Například se může zjistit, že degresivní metoda odepisování je vhodnější než metoda lineární. Jiným příkladem je, když využití práv plynoucích z licence je přesunuto na jiné komponenty podnikatelského plánu. V tomto případě je možné, že ekonomické užitky, které poplynou z aktiva, budou získány až v pozdějším období.

NEHMOTNÁ AKTIVA S NEURČITOU DOBOU POUŽITELNOSTI

107. *Nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisuje.*
108. Podle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* musí podnik testovat snížení hodnoty nehmotného aktiva s neurčitou dobou použitelnosti porovnáním jeho zpětnězískatelné částky s jeho aktuální účetní hodnotou
- (a) každoročně, a
- navíc
- (b) kdykoliv se objeví náznak, že by hodnota nehmotného aktiva mohla poklesnout.

Přezkoumání doby použitelnosti

109. *Dobu použitelnosti nehmotného aktiva, které se neodepisuje, je nutno kontrolovat v každém účetním období, aby se zjistilo, zda stále trvají okolnosti, za kterých byla doba použitelnosti tohoto aktiva posouzena jako neurčitá. Pokud již netrvají, pak musí být provedena změna posouzení doby použitelnosti z neurčité na konečnou jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.*
110. Podle IAS 36 přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčité na konečnou může být indikátorem jeho znehodnocení. V důsledku toho musí podnik zkontrolovat, zda se hodnota takového aktiva nesnížila, porovnáním jeho zpětnězískatelné částky určené podle IAS 36 s jeho účetní hodnotou a zaúčtováním přírůstku účetní hodnoty nad zpětnězískatelnou částkou jako ztrátu ze snížení hodnoty aktiva.

ZPĚTNÁ ZÍSKATELNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

111. Pro určení toho, zda došlo ke znehodnocení nehmotného aktiva, se postupuje podle IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard vysvětluje, kdy a jak má podnik testovat účetní hodnotu svých aktiv, jak se určuje jejich zpětnězískatelná částka a kdy se uznávají nebo ruší ztráty ze snížení hodnoty.

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

112. *Nehmotné aktivum se odúčtuje:*
- (a) *když je vyřazeno,*
- nebo*
- (b) *když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.*

113. **Přínosy nebo újmy vznikající z odúčtování nehmotného aktiva se určují jako rozdíl mezi čistou tržbou z vyřazení, pokud je jaká, a účetní hodnotou vyřazeného aktiva. Zúčtují se do výsledovky v období, kdy se aktivum odepisuje z účetnictví (s výjimkou toho, kdy IAS 17 Pronájem vyžaduje něco jiného v případě zpětného leasingu). Přínosy se neklasifikují jako výnosy.**
114. Vyřazení nehmotného aktiva může mít řadu podob (například prodej, pronájem formou finančního leasingu, nebo darování). Při určování data vyřazení takového aktiva se aplikují kritéria IAS 18 Výnosy na zjištění výnosu z prodeje zboží. IAS 17 se aplikuje v případě prodeje a ukončení pronájmu.
115. Pokud podle principu účtování z odstavce 21 zahrne podnik do účetní hodnoty aktiva náklady na výměnu části nehmotného aktiva, pak musí odúčtovat účetní hodnotu nahrazené části. Pokud podnik není schopen určit účetní hodnotu nahrazené části, může použít náklady na výměnu jako odhad nákladů na nahrazenou část v okamžiku, kdy byla zakoupena nebo interně vytvořena.
116. Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za nehmotné aktivum odložena, je očekávaná pohledávka vykázána prvotně na úrovni ekvivalentní ceny v hotovosti. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a ekvivalentem ceny v hotovosti se podle IAS 18 vykazuje jako úrokový výnos odrážející efektivní zisk z pohledávky.
117. Odpisy nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti nekončí ukončením jeho používání, pokud nebylo aktivum zcela odepsáno nebo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do skupiny aktiv klasifikovaných jako držených za účelem prodeje) podle IFRS 5.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

Obecně

118. **Podnik zveřejňuje následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:**
- (a) **zda se jedná o konečnou nebo neurčitou dobu použitelnosti, a pokud se jedná o konečnou dobu použitelnosti, pak jaká tato doba je nebo jaká se bude používat odpisová sazba;**
 - (b) **jaké odpisové metody se používají pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti;**
 - (c) **hrubá účetní hodnota a oprávky (agregované s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a konci období;**
 - (d) **řádky výsledovky, ve kterých jsou uvedeny jakékoliv odpisy nehmotných aktiv;**
 - (e) **přehled účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:**
 - (i) **přírůstky, z toho zvláště z vlastní činnosti, nakoupených samostatně a prostřednictvím podnikových kombinací;**
 - (ii) **aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zařazená do skupiny aktiv držených za účelem prodeje podle IFRS 5 a jinými způsoby vyřazení;**
 - (iii) **přírůstky a úbytky v průběhu období, které jsou výsledkem přecenění podle odstavců 75, 85 a 86 a ze ztrát ze snížení hodnot, uznaných nebo zrušených jako přímé změny vlastního kapitálu podle IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv (pokud jsou nějaké);**

IAS 38

- (iv) ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve výsledovce během období podle IAS 36 (pokud jsou);
- (v) ztráty ze snížení hodnoty rozpuštěné ve výsledovce během období podle IAS 36 (pokud jsou);
- (vi) veškeré odpisy vykázané během období;
- (vii) čisté kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu účetních výkazů na měnu zveřejňování a z přepočtu zahraničních činností na měnu, ve které jsou předkládány účetní výkazy podniku;

a

- (viii) ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období.

119. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést:

- (a) značky;
- (b) názvy periodik a publikační tituly;
- (c) počítačový software;
- (d) licence a koncese;
- (e) autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva;
- (f) receptury, formy, modely, návrhy a prototypy;

a

- (g) nehmotná aktiva ve vývoji.

Tyto skupiny mohou být dále rozděleny či agregovány do menších či větších skupin, pokud toto členění poskytne více relevantních informací uživatelům účetní závěrky.

120. Navíc se kromě informací požadovaných v odstavci 118 (e)(iii) až (v) zveřejňují informace o snížení hodnoty nehmotných aktiv podle IAS 36.

121. IAS 8 vyžaduje zveřejnění podstaty a částky změny účetního odhadu, který má buď významný dopad na běžné období, nebo u něž se očekává významný dopad v následujících obdobích. Toto zveřejnění se týká změn:

- (a) odhadu doby použitelnosti nehmotného aktiva;
- (b) metody odepisování;

nebo

- (c) zbytkové hodnoty.

122. Podnik dále zveřejní:

- (a) účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti a důvody, proč nebylo možno určit jejich dobu použitelnosti. Po uvedení těchto důvodů se uvedou i faktory, které byly významné při rozhodnutí o neurčitosti doby použitelnosti aktiva.
- (b) popis, účetní hodnotu a zbývající dobu odpisu jednotlivých nehmotných aktiv, která jsou významná pro účetní výkazy podniku.
- (c) u nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace a oceněných při použití vzorového řešení reálnou hodnotou (viz odstavec 44):
 - (i) reálnou hodnotu původně stanovenou pro tato aktiva;
 - (ii) účetní hodnotu těchto aktiv;
 - a
 - (iii) zda byla tato aktiva po zaúčtování oceněna podle modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění.
- (d) existenci a účetní hodnoty nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena a účetní hodnoty nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků.
- (e) výši smluvních závazků vyplývajících z pořízení nehmotných aktiv.

123. Při uvedení faktorů, které jsou důležité pro rozhodnutí o neurčitelné době použitelnosti nehmotného aktiva, je nutno vyjít ze seznamu faktorů uvedených v odstavci 90.

Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přecenění

124. Pokud jsou nehmotná aktiva vykazována v přeceněných částkách, musí podnik zveřejnit následující:

- (a) u skupiny nehmotných aktiv:
 - (i) datum účinnosti přecenění;
 - (ii) účetní hodnotu přeceněných nehmotných aktiv;
 - a
 - (iii) účetní hodnotu, která by byla zaúčtována, kdyby byla přeceněná skupina nehmotných aktiv oceňována po zaúčtování pomocí modelu pořizovacích nákladů podle odstavce 74;
- (b) výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, která vypovídá o změnách v průběhu období, a jakákoliv omezení bránící v rozdělení tohoto zůstatku akcionářům;
 - a
- (c) metody a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty aktiv.

125. Pro potřeby zveřejnění je někdy nezbytné agregovat skupiny přeceňovaných aktiv do širších skupin. Skupiny však nelze agregovat, jestliže by byla výsledkem agregace skupina nehmotných aktiv, při jejichž zobrazení a ocenění se postupovalo jak podle modelu pořizovacích nákladů, tak i podle modelu přecenění.

IAS 38

Výdaje na výzkum a vývoj

126. **V účetní závěrce se zveřejňují agregované údaje o výdajích na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do nákladů příslušného období.**
127. Výdaje na výzkum a vývoj zahrnují veškeré náklady přímo přiřaditelné činnostem výzkumu a vývoje (viz odstavec 66 a 67, kde jsou uvedeny pokyny pro to, jaké druhy výdajů mají být zahrnuty za účelem zveřejnění požadovaného v odstavci 126).

Ostatní informace

128. Vítá se, ale není požadováno, uvedení následujících informací:
- (a) popis všech plně odepsaných nehmotných aktiv, která se používají;
- a
- (b) stručný popis významných nehmotných aktiv, kterými podnik disponuje, ale která nejsou uznána jako aktiva, protože nevyhovují kritériím pro uznání dle tohoto standardu, nebo protože byla pořízena nebo vytvořena v období před platností IAS 38 *Nehmotná aktiva* v roce 1998.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

129. **Pokud se podnik rozhodne podle odstavce 85 IFRS 3 Podnikové kombinace, že začne používat IFRS 3 od jakéhokoliv data předcházejícího datu účinnosti stanovenému v odstavcích 78-84 IFRS 3, musí od téhož data také aplikovat tento standard. Proto podnik nesmí upravovat účetní hodnotu nehmotných aktiv zaúčtovaných k tomuto datu. Avšak k tomuto datu musí podnik aplikovat tento standard na přehodnocení doby použitelnosti svých vykazovaných nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní podnik odhad doby použitelnosti svého nehmotného aktiva, bude tato změna zaúčtována jako změna účetního odhadu podle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.**
130. **Jinak musí podnik aplikovat tento standard na:**
- (a) **vykazování nehmotných aktiv získaných podnikovou kombinací smluvně dohodnutou 31. března 2004 nebo později;**
- a
- (b) **vykazování všech ostatních nehmotných aktiv do začátku prvního ročního účetního období začínajícího 31. března 2004 nebo později. Proto podnik nesmí upravovat účetní hodnotu nehmotných aktiv zaúčtovaných k tomuto datu. Avšak k tomuto datu musí podnik aplikovat tento standard na přehodnocení doby použitelnosti takových nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní podnik odhad doby použitelnosti svého nehmotného aktiva, bude tato změna vykazována jako změna účetního odhadu podle IAS 8.**

Výměny podobných aktiv

131. Požadavek uvedený v odstavci 129 a 130 (b) na dřívější aplikaci tohoto standardu znamená, že pokud byla výměna aktiv oceněna před datem účinnosti tohoto standardu na základě účetní hodnoty přenechávaného aktiva, nemění podnik účetní hodnotu získaného aktiva tak, aby odrážela jeho reálnou hodnotu k datu akvizice.

Předčasná aplikace

IAS 38

132. **Podniky, na které se vztahuje odstavec 130, by měly aplikovat požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 130. Avšak pokud podnik použije tento standard před datem jeho účinnosti, musí také použít IFRS 3 a IAS 36 Snížení hodnoty aktiv (v revizi z roku 2004).**

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 38 (Z ROKU 1998)

133. Tento standard nahrazuje standard IAS 38 *Nehmotná aktiva* (z roku 1998).
-