

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1864/2005

ze dne 15. listopadu 2005,

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 standard účetního výkaznictví č. 1 (IFRIC 1) a mezinárodní účetní standardy č. 32 a 39

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

možnost oceňování reálnou hodnotou mohla být použita nepatřičně, zvláště v případě finančních nástrojů týkajících se pasiv společností.

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

(4) Mezinárodní rada pro účetní standardy tyto obavy uznala, a proto dne 21. dubna 2004 vydala tzv. „Exposure Draft“ (konzultativní dokument), který navrhl změnu IAS 39 ve smyslu omezení možnosti oceňování reálnou hodnotou.

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,

(5) Aby byly pro použití v roce 2005 včas zavedeny hlavní účetní pokyny pro finanční nástroje, Komise svým nařízením (ES) č. 2086/2004 ze dne 19. listopadu 2004, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 týkající se zavedení IAS 39⁽²⁾, podpořila IAS 39 s výjimkou některých ustanovení týkajících se plné možnosti oceňování reálnou hodnotou a zajišťovacího účetnictví. Komise považovala toto vyloučení za výjimečné a dočasné, jež závisí na vyřešení zbývajících otázek prostřednictvím dalších konzultací a diskuse.

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízením Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002⁽²⁾ byly přijaty veškeré mezinárodní účetní standardy a interpretace existující ke dni 14. září 2002 s výjimkou mezinárodního účetního standardu (IAS) 32, IAS 39 a souvisejících interpretací. V případě IAS 32 a IAS 39 byl rozsah změn považován za natolik zásadní, že se v té době nejevilo vhodné přijímat jejich stávající verzi.

(6) Ve světle připomínek, které obdržela ke konzultativnímu dokumentu zveřejněnému dne 21. dubna 2004, a další diskuse, zejména s ECB a Basilejským výborem, a po několika debatách ze zainteresovanými stranami u kulatého stolu v březnu 2005, Mezinárodní rada pro účetní standardy zveřejnila dne 16. června 2005 *Změny IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování, Možnost oceňování reálnou hodnotou*.

(2) Dne 17. prosince 2003 zveřejnila Mezinárodní rada pro účetní standardy (IASB) přepracovaný mezinárodní účetní standard (IAS) 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* jako součást své snahy včas zlepšit patnáct standardů, aby mohly být použity společnostmi, které je poprvé přijmou v roce 2005. Cílem přepracování bylo zvýšit kvalitu a soudržnost stávajícího souboru mezinárodních účetních standardů.

(7) Pozměněný IAS 39 *Možnost oceňování reálnou hodnotou* omezuje své použití na situace, kdy výsledkem tohoto použití budou relevantnější údaje, neboť buď odstraňuje nebo významně snižuje nesoulad v oceňování nebo účtování („účetní neshoda“); nebo soubor finančních aktiv nebo finančních závazků nebo obojí je spravováno podle doložené strategie řízení rizik nebo investiční strategie. Pozměněná možnost oceňování reálnou hodnotou navíc dovoluje, aby celá smíšená smlouva, která obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, byla za určitých okolností vykázána jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Použití pozměněné možnosti oceňování reálnou hodnotou je tak omezeno na případy, kdy musí být dodržovány určité zásady nebo okolnosti. Použití by mělo být doprovázeno zveřejněním odpovídajících informací.

(3) IAS 39 přepracovaný v prosinci 2003 zavedl možnost, která účetním jednotkám dovoluje, aby při počátečním zaúčtování vykazaly jakákoli finanční aktiva nebo finanční závazky, které mají být oceňovány reálnou hodnotou zisků a ztrát vykázaných jako zisk nebo ztráta (plná „možnost reálné hodnoty“). Evropská centrální banka (ECB), orgány obezřetnostního dohledu sdružené v Basilejském výboru (finanční kontroloři) i regulátoři cenných papírů však vyjádřili obavu, že by neomezená

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Úř. věst. L 261, 13.10.2003, s. 1. Nařízení naposledy změněné nařízením (ES) č. 211/2005 (Úř. věst. L 41, 11.2.2005, s. 1).

⁽³⁾ Úř. věst. L 363, 9.12.2004, s. 1.

- (8) Ustanovení týkající se použití možnosti oceňování reálnou hodnotou na finanční závazky, která jsou podle nařízení (ES) č. 2086/2004 vypuštěna, by tudíž měla být zapracována. Na plnou možnost oceňování reálnou hodnotou ve vztahu k finančním aktivům vyplývající z nařízení (ES) č. 2086/2004 by se navíc měl vztahovat přístup založený na zásadách.
- (9) Mezinárodní rada pro účetní standardy uznává, že přepracovaný standard v rámci obezřetnostního dohledu nezabraňuje tomu, aby orgány obezřetnostního dohledu ohodnotily přesnost postupů kontrolovaných finančních institucí při používání oceňování reálnou hodnotou a správnosti jejich základních strategií řízení rizik, politik a postupů a aby přijaly odpovídající opatření. Mezinárodní rada pro účetní standardy navíc souhlasí s tím, že některá uveřejnění informací by napomohla orgánům obezřetnostního dohledu v jejich hodnocení kapitálových požadavků. Zejména se to týká účtování zisků vyplývajících ze zhoršení vlastní bonity, které mají být následně přezkoumány v souvislosti s rozsáhlými zlepšeními IAS 39. Komise bude tudíž sledovat budoucí účinky *Změn IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování, Možnost oceňování reálnou hodnotou* a prověří jeho používání v rozsahu přezkumu uvedeného v článku 10 nařízení (ES) č. 1606/2002.
- (10) Přijetí změn IAS 39 v důsledku znamená změnu mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 1 a IAS 32, aby byl dosažen soulad mezi dotčenými účetními standardy.
- (11) Ve světle nového přístupu k možnosti oceňování reálnou hodnotou, který je založen na zásadách, a nutnosti, aby osoby, které ho budou poprvé přijímat, poskytly smysluplnější počáteční finanční výkazy a srovnávající informace, je vhodné, aby bylo upraveno zpětné provádění tohoto nařízení od 1. ledna 2005.
- (12) Konzultace s technickými odborníky v této oblasti potvrzují, že mezinárodní účetní standard (IAS) *Změny IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování, Možnost oceňování reálnou hodnotou* splňuje technická kritéria pro převzetí, jak jsou stanovena v článku 3 nařízení (ES) č. 1606/2002, a zejména požadavek, že musejí odpovídat evropskému veřejnému zájmu.
- (13) Nařízení (ES) č. 1725/2003 by tedy mělo být patřičně pozměněno.
- (14) Opatření tohoto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Regulačního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

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

1. Mezinárodní účetní standard (IAS) 39 se mění v souladu s bodem A přílohy tohoto nařízení;
2. Znění „mezinárodního účetního standardu (IAS) *Změny IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování, Možnost oceňování reálnou hodnotou*“ uvedené v bodu B přílohy tohoto nařízení se doplňuje do IAS 39.
3. Mezinárodní standard finančního výkaznictví (IFRS) 1 a IAS 32 se doplňují v souladu s bodem B přílohy tohoto nařízení.

Článek 2

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

Použije se ode dne 1. ledna 2005.

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

V Bruselu dne 15. listopadu 2005.

Za Komisi
Charlie McCREEVY
člen Komise

PŘÍLOHA

A. Mezinárodní účetní standard č. 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování se mění takto:

a) v odstavci 35 se vkládá následující text:

„Jestliže je převáděné aktivum oceňováno zůstatkovou hodnotou, nelze v tomto standardu danou možnost vykázat reálnou hodnotu finančního závazku do zisku nebo ztrát použít na související závazek.“;

b) v dodatku A pokynů pro použití se znění AG 31 nahrazuje tímto:

„Příkladem hybridního nástroje je finanční nástroj, který dává držiteli právo vrátit finanční nástroj emitentovi výměnou za peněžní částku nebo jiná finanční aktiva, a který se liší na základě změny v indexu vlastního kapitálu nebo v indexu komodity, který může vzrůst anebo poklesnout (nástroj s prodejní opcí). Pokud emitent nevykáže nástroj s prodejní opcí při počátečním zaúčtování do zisku nebo ztráty jako finanční závazek v reálné hodnotě, vyžaduje se oddělit vložený derivát (tzn. indexovanou jistinnou platbu) podle odstavce 11, protože hostitelská smlouva je dluhovým nástrojem podle odstavce AG 27 a indexovaná jistinná platba úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem podle odstavce AG 30 písm. a). Protože jistinná platba může vzrůst nebo poklesnout, je vložený derivát derivátem neopčného charakteru, jehož hodnota je indexovaná k podkladové proměnné.“.

B. Do IAS 39 se doplňuje toto znění:

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IAS č.	Název
IAS 39	<i>Finanční nástroje: Účtování a oceňování</i> s doplněním ustanovení o použití možnosti oceňování reálnou hodnotou

NOVELA MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO STANDARDU 39

Finanční nástroje – účtování a oceňování

MOŽNOST OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU

Tento dokument obsahuje novelu IAS 39 *Finanční nástroje – účtování a oceňování* (IAS 39). Novelizovaná ustanovení se vztahují k návrhům, které byly obsaženy ve zveřejněném návrhu novely IAS 39 – *Možnost ocenění reálnou hodnotou* z dubna 2004.

Účetní jednotky aplikují novelizovaná ustanovení obsažená v tomto dokumentu od 1. ledna 2006 nebo později.

V odstavci 9, část b) je definice finančního aktiva nebo finančního závazku v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty nahrazena takto.

DEFINICE

9. ...

Definice čtyř kategorií finančních nástrojů

Finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty je finančním aktivem nebo finančním závazkem, který splňuje některou z těchto podmínek.

a) ...

b) *Při výchozím zachycení je účetní jednotkou klasifikován jako oceňovaný v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka může použít tuto klasifikaci pouze pokud je povolena odstavcem 11A nebo pokud tato klasifikace poskytne relevantnější informace, protože buďto:*

- i) eliminuje nebo podstatně omezuje nesoulad v oceňování nebo účtování (někdy popisovaný jako 'účetní nesoulad'), který by jinak vznikl z ocenění aktiv nebo závazků nebo ze zachycení z nich plynoucích zisků nebo ztrát na odlišném základě, nebo*
- ii) skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálných hodnot, v souladu s dokumentovanou strategií řízení rizik nebo investování, a informace o této skupině je na tomto základě vykazována vrcholovému vedení účetní jednotky (jak je definováno v IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran (novelizováno v roce 2003)), např. představenstvu nebo nejvyššímu výkonnému představiteli.*

IAS 32, odstavce 66, 94 a AG40 požadují, aby účetní jednotka zveřejnila informace o finančních aktivech a finančních závazcích, které klasifikovala jako oceněné v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, včetně způsobu naplnění těchto podmínek. Pro nástroje, které splnily podmínky podle výše uvedeného bodu ii), tyto informace musí zahrnovat věcný popis souladu klasifikace oceňované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty s dokumentovanou strategií účetní jednotky pro řízení rizik nebo pro investování.

Investice do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu na aktivním trhu, a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit (viz odstavec 46 c) a Dodatek A odstavce AG80 a AG81), nelze klasifikovat jako oceňované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

Je nutno poznamenat, že odstavce 48, 48A, 49 a Dodatek A odstavce AG69–AG82, které stanoví požadavky na spolehlivost způsobu určení reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, se uplatní stejně na všechny položky, které jsou oceněny reálnou hodnotou, ať už na základě rozhodnutí účetní jednotky či na jiném základě, nebo jejichž reálná hodnota je pouze zveřejňována.

Doplňuje se odstavec 11A následujícího znění.

VLOŽENÉ DERIVÁTY

11A. Bez ohledu na odstavec 11, pokud smlouva obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, účetní jednotka může klasifikovat celou hybridní (kombinovanou) smlouvu jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud:

- a) vložený derivát (vložené deriváty) podstatně modifikuje peněžní toky, které by jinak vyplývaly ze smlouvy, nebo
- b) při prvotním posuzování obdobného hybridního (kombinovaného) nástroje není bez analýzy nebo na základě jednoduché analýzy zřejmé, že oddělení vloženého derivátu (vložených derivátů) je zakázáno, jako například opce na předčasnou úhradu vložená v úvěru, která umožňuje držiteli předčasně splatit úvěr přibližně za jeho účetní hodnotu.

Odstavce 12 a 13 se mění takto:

12. Pokud je účetní jednotka na základě tohoto standardu povinna oddělit derivát od hostitelské smlouvy, avšak není schopna ocenit derivát samostatně při pořízení nebo k následnému rozvahovému dni, musí celou hybridní (kombinovanou) smlouvu klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

13. Pokud účetní jednotka není schopna spolehlivě určit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek a splatnosti (například protože vložený derivát je odvozen z nekotovaného kapitálového nástroje), je reálnou hodnotou vloženého derivátu rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridního (kombinovaného) nástroje a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy, pokud je lze podle tohoto standardu určit. Pokud účetní jednotka není schopna určit reálnou hodnotu s použitím této metody, platí odstavec 12 a hybridní (kombinovaný) nástroj je klasifikován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

Vkládá se odstavec 48A tohoto znění.

KRITÉRIA PRO OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU

48A. Nejprůkaznější informací o reálné hodnotě je kotovaná cena na aktivním trhu. Pokud trh s finančním nástrojem není aktivní, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotou s využitím oceňovacích technik. Smyslem využití oceňovacích technik je určit, jaká by byla cena při směně k datu ocenění za obvyklých podmínek motivované běžnými obchodními úvahami. Oceňovací techniky zahrnují využití nedávných tržních transakcí za obvyklých podmínek mezi znalými, k obchodu ochotnými stranami, pokud jsou k dispozici, odkaz na současnou reálnou hodnotu jiného nástroje, který je v podstatě shodný, analýza diskontovaných peněžních toků a modely pro oceňování opcí. Existuje-li oceňovací technika běžně používaná účastníky trhu ke stanovení ceny nástroje a tato technika prokazatelně poskytuje spolehlivé odhady cen dosahovaných ve skutečných tržních transakcích, použije účetní jednotka tuto techniku. Zvolená technika ocenění využívá tržní vstupy v co nejvyšší míře a spoléhá se co nejméně na vstupy specifické pro účetní jednotku. Bere v úvahu všechny faktory, které by účastníci trhu zvažili při stanovování ceny a je v souladu s přijímanými ekonomickými metodikami pro ocenění finančních nástrojů. Účetní jednotka provádí pravidelně kalibraci oceňovacích technik a testuje jejich validitu s využitím cen z jakýchkoliv pozorovatelných současných tržních transakcí se shodným nástrojem (tj. bez modifikace nebo restrukturalce) nebo na základě jakýchkoliv dostupných pozorovatelných tržních dat.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Mění se odstavec 105 a doplňují se odstavce 105A–105D tohoto znění.

...

105. Při prvotní aplikaci tohoto standardu může účetní jednotka klasifikovat již dříve zachycené finanční aktivum jako realizovatelné. Pro jakékoliv takovéto finanční aktivum účetní jednotka zachytí všechny kumulativní změny reálné hodnoty do samostatné části vlastního kapitálu, dokud nedojde k odúčtování nebo snížení hodnoty, kdy účetní jednotka převede tyto kumulativní zisky nebo ztráty do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka rovněž:

- a) reklasifikuje toto finanční aktivum na základě nové klasifikace ve srovnávací účetní závěrce, a
- b) zveřejní reálnou hodnotu těchto finančních aktiv k datu klasifikace a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

- 105A. Účetní jednotka použije odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novelizovaná ustanovení z roku 2005 v odstavcích 9, 12 a 13 za účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.
- 105B. Účetní jednotka, která poprvé aplikuje odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a změny odstavců 9, 12 a 13 z roku 2005 za účetní období počínající před 1. lednem 2006:
- a) může při prvním použití těchto nových nebo novelizovaných odstavců klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty jakékoliv dříve zachycené finanční aktivum nebo finanční závazek, který k tomuto okamžiku splňuje požadavky na tuto klasifikaci. Pokud toto účetní období počíná před 1. zářím 2005, tuto klasifikaci není nutno provést před 1. zářím 2005 a tato klasifikace může zahrnout i finanční aktiva a finanční závazky uznané mezi počátkem účetního období a 1. zářím 2005. Bez ohledu na odstavec 91, kterékoliv finanční aktivum a finanční závazek klasifikovaný v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v souladu s tímto pododstavcem, který byl dříve klasifikován jako zajištěná položka v rámci zajištění reálné hodnoty, musí být vyřazen z tohoto rámce v okamžiku, kdy je klasifikován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.
 - b) zveřejní reálnou hodnotu každého finančního aktiva nebo finančního závazku klasifikovaného v souladu s pododstavcem a) k datu této klasifikace, jeho původní klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.
 - c) reklasifikuje každé finanční aktivum nebo finanční závazek, který byl dříve klasifikován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud nespĺňuje podmínky pro tuto klasifikaci v souladu s novými a novelizovanými odstavci. Pokud bude finanční aktivum nebo finanční závazek po reklasifikaci oceněn zůstatkovou hodnotou, datum reklasifikace bude považováno za datum jeho prvotního zachycení.
 - d) zveřejní reálnou hodnotu každého finančního aktiva nebo finančního závazku reklasifikovaného v souladu s pododstavcem c) k datu reklasifikace a jeho novou klasifikaci.
- 105C. Účetní jednotka, která poprvé použije odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novelizovaná ustanovení odstavců 9, 12 a 13 z roku 2005 v účetním období počínajícím 1. ledna 2006 nebo později:
- a) reklasifikuje každé finanční aktivum nebo finanční závazek původně klasifikované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, avšak pouze v případě, že nespĺňuje podmínky pro tuto klasifikaci v souladu s novými a novelizovanými odstavci. Bude-li finanční aktivum nebo finanční závazek po reklasifikaci oceněn zůstatkovou hodnotou, datum reklasifikace bude považováno za datum prvotního zachycení;
 - b) nesmí klasifikovat žádné dříve uznané finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty;
 - c) zveřejní reálnou hodnotu každého finančního aktiva nebo finančního závazku, reklasifikovaného v souladu s pododstavcem (a) k datu reklasifikace a jeho novou klasifikaci;
- 105D. Účetní jednotka upraví svou srovnávací účetní závěrku podle nové klasifikace dle odstavců 105B nebo 105C pokud by, v případě finančních aktiv, finančních závazků nebo skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou klasifikovaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, tyto položky nebo skupiny splnily kritéria uvedená v odstavcích 9 b) i), 9 b) ii) nebo 11A k počátku srovnávacího období, nebo byly-li pořízeny později, splnily by kritéria uvedená v odstavcích 9 b) i), 9 b) ii) nebo 11A k datu jejich prvotního zachycení.

V Dodatku A se doplňují odstavce AG4B-AG4K tohoto znění.

Dodatek A

Implementační příručka

DEFINICE (odstavce 8 a 9)

Klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty

AG4B. Odstavec 9 tohoto standardu povoluje účetní jednotce klasifikovat finanční aktivum, finanční závazek nebo skupinu finančních nástrojů (finanční aktiva, finanční závazky nebo jejich kombinace) v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud to poskytne relevantnější informace.

AG4C. Rozhodnutí účetní jednotky klasifikovat finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty je obdobné jako volba účetního pravidla (přestože na rozdíl od volby účetního pravidla není požadováno jeho konzistentní použití na všechny obdobné transakce). Pokud má účetní jednotka tuto volbu, odstavec 14 b) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* požaduje, aby zvolené pravidlo vedlo k tomu, že účetní závěrka poskytne spolehlivé a relevantnější informace o dopadu transakcí, jiných událostí nebo podmínek na finanční pozici, výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. V případě klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, odstavec 9 uvádí dva případy, kdy požadavek na relevantnější informace bude naplněn. Proto, při volbě této klasifikace v souladu s odstavcem 9, účetní jednotka musí prokázat, že volba spadá do jednoho (nebo obou) z těchto případů.

Odstavec 9 b) i): Klasifikace eliminuje nebo podstatně omezuje nesoulad v oceňování nebo účtování, který by jinak vznikl

AG4D. Podle IAS 39 ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku a klasifikace zachycených změn v jejich hodnotě jsou dány klasifikační položky a skutečnosti, zda je položka součástí deklarovaného zajišťovacího vztahu. Tyto požadavky mohou způsobit nesoulad v oceňování nebo účtování (někdy popisovaný jako „účetní nesoulad“), pokud by například, při absenci možnosti klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, finanční aktivum bylo klasifikované jako realizovatelné (s většinou změn reálné hodnoty zachycenými přímo ve vlastním kapitálu) a závazek, který účetní jednotka považuje za související, by byl oceněn zůstatkovou hodnotou (s nezachycenými změnami reálné hodnoty). Za těchto okolností může účetní jednotka dojít k závěru, že její účetní závěrka by poskytla relevantnější informace, pokud by aktivum i závazek byly klasifikovány v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

AG4E. Následující příklady dokládají, jak lze tuto podmínku naplnit. Účetní jednotka může aplikovat tuto podmínku za účelem klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty ve všech případech, kdy jedná v souladu se zásadami uvedenými v odstavci 9 b) i).

- a) Účetní jednotka má závazky, jejichž peněžní toky jsou smluvně závislé na výkonnosti aktiv, které by byly jinak klasifikovány jako realizovatelné. Například, pojišťovna může mít závazky obsahující prvky dobrovolné spoluúčasti, z kterých plyne prospěch na základě realizované a/nebo nerealizované návratnosti investic do určité skupiny aktiv pojišťovny. Pokud ocenění těchto závazků odpovídá současným tržním cenám, klasifikace těchto aktiv v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty znamená, že změny reálné hodnoty finančních aktiv jsou zachyceny ve výsledovce ve stejném období jako související změny reálné hodnoty závazků.
- b) Účetní jednotka má závazek z pojistných smluv, jejichž ocenění zohledňuje aktuální informace (jak připouští odstavec 24 IFRS 4 *Pojistné smlouvy*), a finanční aktiva, která považuje za související a která by byla za jiných okolností klasifikována jako realizovatelná nebo oceněná zůstatkovou hodnotou.
- c) Účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo jejich kombinaci, jež se podílejí na rizicích, jako např. úrokové riziko, na jejichž základě vznikají změny reálné hodnoty, které se vzájemně kompenzují. Nicméně pouze některé nástroje jsou oceněny v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (např. deriváty nebo položky držené k obchodování). Může rovněž nastat situace, že požadavky na zajišťovací účetnictví nebudou zcela naplněny, např. proto, že požadavky na účinnost podle odstavce 88 nebudou splněny.
- d) Účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo jejich kombinaci, jež se podílejí na rizicích, jako je např. úrokové riziko, na jejichž základě vznikají změny reálné hodnoty, které se kompenzují a účetní jednotka nesplňuje požadavky zajišťovacího účetnictví, protože žádný z těchto nástrojů není derivát. Navíc, při neexistenci zajišťovacího účetnictví vzniká významný nesoulad při zachycení zisků a ztrát. Například:

- i) účetní jednotka financovala portfolio aktiv s pevnou úrokovou sazbou, které by jinak bylo klasifikováno jako realizovatelné, pevně úročenými dluhopisy, jejichž změny reálné hodnoty se vzájemně kompenzují. Vykázání aktiv i dluhopisů v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty řeší nesoulad, který by jinak vznikl při ocenění aktiv reálnou hodnotou se změnami vykázanými ve vlastním kapitálu a dluhopisů v zůstatkové hodnotě.
- ii) účetní jednotka financovala určitou skupinu úvěrů emisí obchodovaných dluhopisů, jejichž změny reálné hodnoty se přibližně vzájemně kompenzují. Pokud navíc účetní jednotka pravidelně kupuje a prodává tyto dluhopisy, avšak zřídka, pokud vůbec, kupuje a prodává tyto úvěry, vykázání úvěrů i dluhopisů v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty eliminuje nesoulad v časovém zachycení zisků a ztrát, který by jinak vznikl z jejich ocenění zůstatkovou hodnotou a ze zachycení zisků nebo ztrát při každé zpětné koupí dluhopisu.

AG4F. V případech, které jsou popsány v předchozím odstavci, může klasifikace finančních aktiv a finančních závazků, které se běžně oceňují jiným způsobem, v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty eliminovat nebo podstatně snížit nesoulad v ocenění nebo účtování a poskytnout relevantnější informace. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka pořídit všechna aktiva a závazky vyvolávající nesoulad v ocenění nebo účtování přesně ve stejném okamžiku. Přiměřené zpoždění je přípustné, za podmínky že každá transakce bude klasifikována v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty při svém prvotním zachycení a k tomuto okamžiku bude očekáváno uzavření jakýchkoliv chybějících transakcí.

AG4G. Není přijatelné klasifikovat pouze některá finanční aktiva a finanční závazky, které vyvolávají nesoulad, v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud by tento přístup nevedl k eliminaci nebo podstatnému snížení nesouladu, neboť by tím neposkytl relevantnější informace. Nicméně je přijatelné klasifikovat pouze některé z podobných finančních aktiv nebo podobných finančních závazků, pokud tento postup povede k podstatnému snížení nesouladu (a možná většímu snížení než jiné přípustné klasifikace). Například předpokládejme, že účetní jednotka má řadu podobných finančních závazků v celkové výši CU100 (*) a řadu podobných finančních aktiv v celkové výši CU50, která jsou však oceňována rozdílným způsobem. Účetní jednotka může podstatně snížit nesoulad ocenění, pokud bude při prvotním zachycení klasifikovat všechna tato aktiva, ale pouze některé tyto závazky (například, jednotlivé závazky v celkové výši CU45) v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Avšak vzhledem k tomu, že klasifikaci v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty je možno použít pouze na celý finanční nástroj, účetní jednotka v tomto případě musí klasifikovat jeden nebo více závazků vcelku. Nemůže takto klasifikovat ani složku závazku (například změny hodnoty způsobené pouze jedním rizikem, jako jsou změny základní úrokové sazby) ani proporcionální část (tj. procento) závazku.

Odstavec 9 b) ii): Skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálných hodnot, v souladu s dokumentovanou strategií řízení rizik nebo investování

AG4H. Účetní jednotka může řídit a hodnotit výkonnost skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace takovým způsobem, že ocenění této skupiny v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty poskytuje relevantnější informace. Pozornost je v tomto případě soustředěna na způsob, jímž účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost, nikoliv na podstatu použitých finančních nástrojů.

AG4I. Následující příklady dokládají, jak lze tuto podmínku naplnit. Účetní jednotka může použít tuto podmínku za účelem klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty ve všech případech, kdy jedná v souladu se zásadami uvedenými v odstavci 9 b) ii).

- a) Účetní jednotka je organizací rizikového kapitálu, investičním fondem, podílovým fondem nebo obdobnou účetní jednotkou, jejímž předmětem podnikání jsou investice do finančních aktiv s cílem vytvářet zisky z jejich celkového výnosu ve formě úroků nebo dividend a změn reálné hodnoty. IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* umožňují vyloučení takových investic ze své působnosti, pokud jsou oceněny v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka může použít stejné účetní pravidlo na jiné investice řízené na základě celkových výnosů, pokud je její vliv na tyto investice nedostatečný k jejich zahrnutí do působnosti standardů IAS 28 nebo IAS 31.
- b) Účetní jednotka má finanční aktiva a finanční závazky, které vytvářejí jedno nebo více společných rizik, která jsou řízena a hodnocena na základě reálné hodnoty v souladu s dokumentovanými zásadami řízení aktiv a závazků. Příkladem může být účetní jednotka, která vydala „strukturované produkty“ obsahující řadu vložených derivátů a řídí z nich plynoucí rizika na základě reálné hodnoty s využitím kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů. Obdobným příkladem může být účetní jednotka, která poskytuje úvěry s pevnou sazbou a řídí z nich vyplývající základní úrokové riziko s využitím kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů.

(*) V tomto standardu jsou měnové částky denominovány v „měnových jednotkách“ (CU).

- c) Účetní jednotka je pojišťovnou, která drží portfolio finančních aktiv, řídí toto portfolio s cílem maximalizovat celkový výnos (tj. úrok nebo dividendu a změnu reálné hodnoty) a hodnotí svou výkonnost na tomto základě. Toto portfolio může být drženo ke krytí specifických závazků, vlastního kapitálu nebo jejich kombinace. Pokud je takovéto portfolio drženo ke krytí specifických závazků, podmínku uvedenou v odstavci 9 b) ii) je možno pro tato aktiva splnit bez ohledu na to, zda pojišťovna řídí a hodnotí též tyto závazky na základě reálné hodnoty. Podmínku v odstavci 9 b) ii) je možno splnit, pokud je cílem pojišťovny maximalizovat celkový výnos z těchto aktiv po delší dobu i v případě, že částky vyplácené držitelům podílnických smluv závisí na jiných faktorech, jakými mohou být zisky realizované za kratší období (např. jeden rok) nebo výplaty závislé na rozhodnutí pojišťovny.
- AG4J. Jak je uvedeno výše, tato podmínka závisí na způsobu, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost skupiny předmětných finančních nástrojů. Z toho vyplývá (s výhradou požadavku na klasifikaci při prvotním zachycení), že účetní jednotka, která klasifikuje finanční nástroje v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty na základě této podmínky, musí takto klasifikovat všechny přípustné finanční nástroje, které řídí a hodnotí společně.
- AG4K. Dokumentace strategie účetní jednotky nemusí být rozsáhlá, ale musí být dostatečná k prokázání souladu s odstavcem 9 b) ii). Tato dokumentace není nutná pro jednotlivou položku, ale lze ji připravit pro celé portfolio. Například, pokud systém řízení výkonnosti určitého oddělení – schválený vrcholovým vedením účetní jednotky – jasně prokazuje, že její výkonnost je hodnocena na základě celkových výnosů, není k prokázání souladu s odstavcem 9 b) ii) požadována žádná další dokumentace.

Za odstavec AG33 se doplňuje nadpis a odstavce AG33A a AG33B tohoto znění.

Nástroje obsahující vložené deriváty

- AG33A. Pokud se účetní jednotka stane účastníkem hybridního (kombinovaného) nástroje, který obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, odstavec 11 požaduje, aby účetní jednotka identifikovala všechny tyto vložené deriváty, posoudila, zda je požadováno jejich oddělení od hostitelské smlouvy a pro ty, kde je oddělení požadováno, oceňovala derivát při prvotním zachycení i následně reálnou hodnotou. Tyto požadavky mohou být komplexnější nebo mohou vyústit v méně spolehlivé údaje, než při ocenění celého nástroje v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Proto tento standard povoluje klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty celý nástroj.
- AG33B. Takovou klasifikaci je možno použít bez ohledu na to, zda odstavec 11 požaduje určitý vložený derivát oddělit od hostitelského nástroje nebo takovéto oddělení zakazuje. Odstavec 11A však neopravňuje klasifikovat hybridní (kombinovaný) nástroj v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v případech uvedených v odstavci 11A a) a b), neboť by to nevedlo ke snížení komplexnosti nebo ke zvýšení spolehlivosti.

Dodatek

Novely jiných standardů

Novelizovaná ustanovení tohoto dodatku jsou účinná pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Pokud se účetní jednotka rozhodne aplikovat novelu IAS 39 v dřívějším období, novelizovaná ustanovení tohoto dodatku se použijí i na toto dřívější období.

Novela IAS 32

Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace

Odstavec 66 se mění takto

66. Podle IAS 1 účetní jednotka zveřejňuje všechna podstatná účetní pravidla, včetně přijatých obecných zásad a metod aplikace těchto zásad na transakce, jiné události a podmínky pro podnikání účetní jednotky. U finančních nástrojů je nutné v účetní závěrce uvést:
- a) kritéria použitá k určení, kdy zaúčtovat finanční aktivum nebo finanční závazek a kdy je odúčtovat;
 - b) způsob oceňování finančních aktiv a finančních závazků, a to jak při jejich prvotním zachycení, tak při následném oceňování;
 - c) způsob účtování a vyčíslení výnosů a nákladů souvisejících s finančními aktivy a finančními závazky; a
 - d) pro finanční aktiva nebo finanční závazky klasifikované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty:
 - i) kritéria pro takovou klasifikaci finančních aktiv nebo finančních závazků při prvotním zachycení,
 - ii) jak účetní jednotka splnila podmínky pro tuto klasifikaci uvedené v odstavcích 9, 11A nebo 12 IAS 39. V případě nástrojů klasifikovaných v souladu s odstavcem 9b)i) IAS 39 toto zveřejnění zahrne věcný popis okolností vedoucích k nesouladu při oceňování nebo účtování, který by jinak vznikl. V případě nástrojů klasifikovaných v souladu s odstavcem 9b)ii) IAS 39 toto zveřejnění zahrnuje věcný popis souladu klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty s dokumentovanou strategií účetní jednotky pro řízení rizik nebo investování,
 - iii) podstatu finančních aktiv nebo finančních závazků, které účetní jednotka klasifikovala v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

Odstavec 94 se mění takto a pododstavce g)–j) se nově označí jako j)–m).

94. ...

Finanční aktiva a finanční závazky v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (viz též odstavec AG 40)

...

e) **Účetní jednotka zveřejní účetní hodnoty:**

i) **finančních aktiv klasifikovaných jako držená k obchodování,**

ii) **finančních závazků klasifikovaných jako držené k obchodování,**

- iii) finančních aktiv, která byla při prvotním zachycení účetní jednotkou klasifikována jako finanční aktiva v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (tj. těch aktiv, která nepatří mezi finanční aktiva klasifikovaná jako držená k obchodování),
 - iv) finančních závazků, které byly při prvotním zachycení účetní jednotkou klasifikovány jako finanční závazky v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (tj. těch závazků, které nepatří mezi finanční závazky klasifikované jako držené k obchodování);
- f) Účetní jednotka musí zveřejnit samostatně čisté zisky nebo čisté ztráty z finančních aktiv nebo finančních závazků klasifikovaných účetní jednotkou v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty;
- g) Pokud účetní jednotka klasifikovala úvěr nebo pohledávku (nebo skupinu úvěrů nebo pohledávek) v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, musí zveřejnit:
- i) maximální angažovanost vůči úvěrovému riziku (viz odstavec 76a)) z úvěru nebo pohledávky (nebo skupiny úvěrů nebo pohledávek) ke dni vykazování,
 - ii) částku, do jejíž výše snižuje související úvěrový derivát nebo obdobný nástroj tuto maximální angažovanost vůči úvěrovému riziku,
 - iii) částku změny za období a celkové kumulativní změny reálné hodnoty úvěrů a pohledávek (nebo skupiny úvěrů nebo pohledávek), která vyplývá ze změny úvěrového rizika, určenou buď jako částku změny reálné hodnoty, která nevyplývá ze změn tržních podmínek vyvolávajících tržní riziko, nebo s využitím alternativní metody, která přesněji vyjadřuje částku změny reálné hodnoty, která vyplývá ze změny úvěrového rizika,
 - iv) částku změny reálné hodnoty jakéhokoliv souvisejícího úvěrového derivátu nebo obdobného nástroje, která nastala během období, a částku kumulativně od okamžiku klasifikace příslušného úvěru nebo pohledávky;
- h) Pokud účetní jednotka klasifikovala finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, musí zveřejnit:
- i) částku změny za období a celkové kumulativní změny reálné hodnoty finančního závazku, která vyplývá ze změny úvěrového rizika, určenou buď jako částku změny reálné hodnoty, která nevyplývá ze změn tržních podmínek vyvolávajících tržní riziko (viz odstavec AG 40), nebo s využitím alternativní metody, která přesněji vyjadřuje částku změny reálné hodnoty, která vyplývá ze změny úvěrového rizika,
 - ii) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně zavázána uhradit při splatnosti jeho držiteli;
- i) Účetní jednotka musí zveřejnit:
- i) metody použité k naplnění požadavků uvedených v g)iii) a h)i),
 - ii) pokud účetní jednotka dojde k názoru, že zveřejnění učiněné s cílem naplnit požadavky uvedené v g)iii) nebo h)i) nevyjadřuje přesně změnu reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku vyplývající ze změn úvěrového rizika, uvede důvody vedoucí k tomuto závěru a faktory, které účetní jednotka považuje za relevantní;

Odstavec AG 40 se mění takto.

AG 40. Pokud účetní jednotka klasifikuje finanční závazek či úvěr nebo pohledávku (nebo skupinu úvěrů nebo pohledávek) v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, musí zveřejnit částku změny reálné hodnoty finančního nástroje, která vyplývá ze změny úvěrového rizika. Pokud alternativní metoda nevyjadřuje přesněji tuto částku, účetní jednotka musí určit tuto částku jako částku změny reálné hodnoty finančního nástroje, která nevyplývá ze změn tržních podmínek vyvolávajících tržní riziko. Změny tržních podmínek, které vyvolávají tržní riziko zahrnují změny základní úrokové sazby, ceny komodity, měnového kurzu nebo indexu cen nebo sazeb. U smlouvy obsahující vazbu na podílové jednotky (unit-linking feature) zahrnují změny tržních podmínek též změny ve výkonnosti interního nebo externího investičního fondu. Pokud jsou jedinými relevantními změnami tržních podmínek finančního závazku změny pozorované (základní) úrokové sazby, lze tuto částku stanovit takto:

- a) Účetní jednotka nejprve vypočte vnitřní výnosové procento závazku na počátku období s využitím pozorovaných tržních cen závazku a smluvních peněžních toků závazku na počátku období. Od tohoto výnosového procenta odečte pozorovanou (základní) úrokovou sazbu na počátku období, aby získala složku vnitřního výnosového procenta, která je specifická pro daný nástroj;
- b) Poté účetní jednotka vypočte současnou hodnotu peněžních toků související s tímto závazkem s využitím smluvních peněžních toků závazku na počátku období a diskontní sazby rovnající se součtu pozorované (základní) úrokové sazby na konci období a složky vnitřního výnosového procenta, která je specifická pro daný nástroj, z počátku období stanovené v kroku a);
- c) Částka určená v kroku b) je poté upravena o jakoukoli hotovost hrazenou nebo přijatou z tohoto závazku v průběhu období a zvýšena tak, aby zohlednila růst reálné hodnoty způsobený tím, že smluvní peněžní toky jsou o jedno období blíže k jejich splatnosti;
- d) Rozdíl mezi pozorovatelnou tržní cenou závazku na konci období a částkou určenou v kroku c) představuje změnu reálné hodnoty, která nevyplývá ze změny pozorované (základní) úrokové sazby. Tuto částku je nutno zveřejnit.

Tento příklad předpokládá, že změny reálné hodnoty, které nevyplývají ze změny úvěrového rizika nástroje nebo ze změny úrokových sazeb, nejsou významné. Pokud by ve výše uvedeném příkladu nástroj zahrnoval vložený derivát, byla by změna reálné hodnoty tohoto vloženého derivátu vyloučena při určování částky podle odstavce 94h)i).

Novela IFRS 1

První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Odstavce 25A a 43A se mění takto.

Klasifikace dříve zachyceného finančního nástroje

25A. IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* umožňuje klasifikovat finanční aktivum při prvotním zachycení jako realizovatelné nebo klasifikovat finanční nástroj (pokud splní určitá kritéria) jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Výjimky z tohoto požadavku platí za těchto okolností:

- a) každá účetní jednotka je může klasifikovat jako realizovatelné k datu přechodu na IFRS;
- b) účetní jednotka, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období začínající 1. září 2006 nebo později – může klasifikovat k datu přechodu na IFRS jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud toto aktivum nebo závazek splňuje k tomuto dni kritéria v odstavci 9b)i), 9b)ii) nebo 11A IAS 39;

- c) *účetní jednotka, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později, avšak před 1. zářím 2006* – může klasifikovat k datu přechodu na IFRS jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud toto aktivum nebo závazek splňuje k tomuto dni kritéria v odstavci 9b)i), 9b)ii) nebo 11A IAS 39. Pokud datum přechodu na IFRS předchází 1. září 2005, tato klasifikace nemusí být provedena dříve než 1. září 2005 a může též zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky zachycené mezi datum přechodu na IFRS a 1. zářím 2005;
- d) *účetní jednotka, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období počínající před 1. lednem 2006 a použije odstavce 11A, 48A, AG 4B – AG 4K, AG 33A a AG 33B a ustanovení v odstavcích 9, 12 a 13 IAS 39 novelizovaná v roce 2005* – může k datu zahájení svého prvního účetního období podle IFRS klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek, který k tomuto datu splňuje podmínky pro tuto klasifikaci v souladu s těmito novými a novelizovanými odstavci. Pokud první účetní období účetní jednotky podle IFRS začíná před 1. zářím 2005, tuto klasifikaci nemusí dokončit před 1. zářím 2005 a může též zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky zachycené mezi počátkem tohoto období a 1. zářím 2005. Pokud účetní jednotka upravuje srovnávací informace podle IAS 39, musí tyto informace upravit o finanční aktiva, finanční závazky, nebo skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace, klasifikované k počátku prvního účetního období podle IFRS. Tato úprava srovnávacích informací se provede pouze pokud klasifikované položky nebo skupiny splňovaly k datu přechodu na IFRS kritéria pro tuto klasifikaci v odstavcích 9b)i), 9b)ii) nebo 11A IAS 39 nebo, byla-li pořízena po datu přechodu na IFRS, splňovala kritéria v odstavci 9b)i), 9b)ii) nebo 11A k datu prvotního zachycení;
- e) *pro účetní jednotku, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za období počínající před 1. zářím 2006* – bez ohledu na odstavec 91 IAS 39, finanční aktiva a finanční závazky, které tato účetní jednotka klasifikovala v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v souladu s výše uvedeným pododstavcem c) nebo d), které byly dříve klasifikovány jako zajištěná položka v zajištění reálné hodnoty, musí být vyňata z klasifikace v tomto zajišťovacím vztahu k datu jejich klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

Klasifikace finančního aktiva nebo finančního závazku

- 43A. Účetní jednotka smí reklasifikovat původně zachycené finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelné finanční aktivum v souladu s odstavcem 25A. Účetní jednotka je povinna zveřejnit reálnou hodnotu finančních aktiv nebo finančních závazků klasifikovaných do jednotlivých kategorií ke dni klasifikace a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.
-