

Úřední věstník

Evropské unie

L 394

České vydání

Právní předpisy

Svazek 47

31. prosince 2004

Obsah

I Akty, jejichž zveřejnění je povinné

- ★ Nařízení Komise (ES) č. 2238/2004 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 IFRS 1, IAS č. 1 až 10, 12 až 17, 19 až 24, 27 až 38, 40 a 41 a SIC č. 1 až 7, 11 až 14, 18 až 27, 30 až 33 ⁽¹⁾ 1

⁽¹⁾ Text s významem pro EHP

Cena: 30,00 EUR

CS

Akty, jejichž název není vtištěn tučně, se vztahují ke každodennímu řízení záležitostí v zemědělství a obecně platí po omezenou dobu.

Názvy všech ostatních aktů jsou vtištěny tučně a předchází jim hvězdička.

I

(Akty, jejichž zveřejnění je povinné)

Nařízení Komise (ES) č. 2238/2004

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 IFRS 1, IAS č. 1 až 10, 12 až 17, 19 až 24, 27 až 38, 40 a 41 a SIC č. 1 až 7, 11 až 14, 18 až 27, 30 až 33

(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 interpretace existující ke dni 1. září 2002.

(2) Mezinárodní rada pro účetní standardy (IASB) zveřejnila dne 18. prosince 2003 13 revidovaných mezinárodních účetních standardů a oznámila vyjmutí IAS 15 *Informace o dopadech měnících se cen*. Účelem revize bylo další zlepšení kvality a soudržnosti soustavy stávajících mezinárodních účetních standardů (IAS).

(3) Obecně bylo cílem tohoto zlepšovacího plánu snížit či odstranit dvojí možnosti, nadbytečnosti a rozpory v rámci standardů, a vypořádat se tak s některými konvergenčními problémy a vylepšit strukturu stávajících mezinárodních účetních standardů. IASB se také rozhodla zapracovat stávající výklady do vylepšených standardů, aby tak zvýšila jejich transparentnost, soudržnost a učinila je srozumitelnějšími.

(4) Konzultace s technickými experty v oboru potvrzují, že revidované mezinárodní účetní standardy splňují technická kritéria pro přijetí stanovená v článku 3 nařízení (ES) č. 1606/2002, a zejména odpovídají požadavku evropského veřejného zájmu.

(5) Důsledkem přijetí standardů „Projekty zlepšení“ jsou změny dalších mezinárodních účetních standardů a interpretací, které mají zaručit soudržnost mezinárodních účetních standardů. Tyto následné změny ovlivňují Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS) č. 1, Mezinárodní účetní standardy (IAS) č. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 41 a interpretaci Výboru pro interpretaci standardů (SIC) č. 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 a 32. Přijetím těchto standardů se nahrazují interpretace Výboru pro interpretaci standardů (SIC) č. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 a 33.

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

(7) Opatření tohoto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

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

⁽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. 2237/2004 (Úř. věst. L 393 31.12.2004, s. 1).

1. Mezinárodní účetní standardy (IAS) č. 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 a 40 se nahrazují zněním obsaženým v příloze tohoto nařízení.

2. IAS 15 a SIC č. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 a 33 se zrušují.
3. Důsledkem přijetí IAS 1 jsou změny IAS č. 12, 19, 34, 35 a 41, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
4. Důsledkem přijetí IAS 2 jsou změny IAS 14 a IAS 34, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
5. Důsledkem přijetí IAS 8 jsou změny IFRS 1, IAS č. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37, 38 a SIC č. 12, 13, 21, 22, 25, 27 a 31, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
6. Důsledkem přijetí IAS 10 jsou změny IAS č. 22, 35 a 37, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
7. Důsledkem přijetí IAS 16 jsou změny IFRS 1, IAS č. 14, 34, 36, 37, 38 a SIC č. 13, 21 a 32, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
8. Důsledkem přijetí IAS 21 jsou změny IFRS 1, IAS č. 7, 12, 29, 34, 38, 41 a SIC 7, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
9. Důsledkem přijetí IAS 24 jsou změny IAS 30, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
10. Důsledkem přijetí IAS 27 jsou změny IAS 22 a SIC 12, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.
11. Důsledkem přijetí IAS 31 jsou změny SIC 13, které zaručí soudržnost mezinárodních účetních standardů.

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 ÚČETNÍ STANDARDY

IAS č.	Název
IAS 1	Prezentace účetní uzávěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 31	Účastí ve společných podnicích
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 40	Investice do nemovitostí

Prezentace účetní závěrky

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-6
Účel účetní závěrky	7
Části účetní závěrky	8-10
Definice	11-12
Obecná ustanovení	13-41
Věrná prezentace a soulad s IFRS	13-22
Trvání podniku	23-24
Akruální báze účetnictví	25-26
Konzistence prezentace	27-28
Významnost a agregace	29-31
Kompenzace	32-35
Srovnávací informace	36-41
Struktura a obsah	42-126
Úvod	42-43
Identifikace účetní závěrky	44-48
Vykazované období	49-50
Rozvaha	51-77
Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami	51-56
Krátkodobá aktiva	57-59
Krátkodobé závazky	60-67
Informace prezentované přímo v rozvaze	68-73
Informace prezentované buď v rozvaze nebo v komentáři	74-77
Výsledovka	78-95
Zisk nebo ztráta za období	78-80
Informace prezentované přímo ve výsledovce	81-85
Informace prezentované buď ve výsledovce nebo v komentáři	86-95
Výkaz změn vlastního kapitálu	96-101
Výkaz peněžních toků	102

	Odstavec
Komentář	103-126
Struktura	103-107
Zveřejnění účetních pravidel	108-115
Klíčové zdroje nejistoty odhadů	116-124
Další zveřejnění	125-126
Datum účinnosti	127
Ukončení platnosti standardu IAS 1 (revidován v roce 1997)	128

Novelizovaný standard nahrazuje IAS 1 (novelizovaný v roce 1997) *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit základnu pro předkládání obecné účetní závěrky a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné organizace za předchozí období i s účetními závěrkami jiných organizací. K dosažení tohoto cíle stanoví tento standard všeobecné požadavky prezentace účetních závěrek, směrnice pro jejich strukturu a minimální požadavky na jejich obsah. Uznávání, vyčíslení a zveřejnění specifických transakcí a dalších událostí je zpracováno v jiných standardech a v interpretacích.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se použije na všechny obecné účetní závěrky zpracované a prezentované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards).***
3. Obecné účetní závěrky jsou takové závěrky, jež splňují potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc požadovat sestavy šité na míru svým konkrétním potřebám informací. Obecné účetní závěrky zahrnují sestavy a výkazy, které se předkládají samostatně nebo v rámci jiných veřejných dokumentů, jako jsou například výroční zpráva nebo prospekt. Tento standard nepoužívá strukturu a obsah zkrácených mezitímních účetních výkazů v souladu se standardem IAS 34 – *Mezitímní účetní výkaznictví*. Odstavce 13-41 se však na tyto účetní závěrky vztahují. Tento standard se stejnou měrou vztahuje na všechny subjekty, bez ohledu na to, zda potřebují zpracovávat konsolidovanou účetní závěrku nebo individuální účetní závěrky definované ve standardu IAS 27 – *Konsolidované a individuální účetní závěrky*.
4. IAS 30 *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí* specifikuje další požadavky na banky a podobné finanční instituce, které jsou v souladu s požadavky tohoto standardu.
5. Tento standard používá terminologii odpovídající potřebám účetních jednotek zřízených za účelem zisku včetně obchodních jednotek veřejného sektoru. Účetní jednotky vyvíjející neziskové činnosti v soukromém sektoru, ve veřejném sektoru nebo vláda usilující o aplikaci tohoto standardu mohou potřebovat změnit popisy použití pro určité položky řádků účetních závěrek a také popisy samotných účetních závěrek.
6. Podobně platí, že účetní jednotky, které nemají kapitál podle definice ve standardu IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace* (například některé podílové fondy) a účetní jednotky, jejichž akciový kapitál není typickým vlastním kapitálem (například některá družstva), mohou být nuceny přijmout prezentaci v účetních závěrkách podílů členů nebo držitelů jednotek.

IAS 1

ÚČEL ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

7. Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti organizace. Cílem obecné účetní závěrky je poskytování informací o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích organizace širokému spektru uživatelů, kterým tyto informace pomohou s ekonomickým rozhodováním. Účetní závěrky také zobrazují výsledky pečlivého a odpovědného hospodaření managementu se svěřenými zdroji. K dosažení těchto cílů poskytují účetní závěrky informace o následujících aspektech a ukazatelích organizace:

- (a) aktiva;
- (b) závazky;
- (c) vlastní kapitál;
- (d) příjmy a výdaje včetně zisků a ztrát;
- (e) ostatní změny vlastního kapitálu;
a
- (f) peněžní toky.

Tyto informace společně s dalšími informacemi v komentáři pomáhají uživatelům účetních závěrek předvídat budoucí peněžní toky organizace a zejména jejich načasování a určitost.

ČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

8. **Úplný soubor výkazů účetní závěrky obsahuje následující dokumenty:**

- (a) **rozvaha;**
- (b) **výsledovka;**
- (c) **výkaz změn vlastního kapitálu zobrazující:**
 - (i) **všechny změny vlastního kapitálu**
nebo
 - (ii) **změny vlastního kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s držiteli kapitálu jednajícími v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu;**
- (d) **výkaz o peněžních tocích;**
a
- (e) **komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující komentáře.**

9. Vedení rady organizací prezentuje mimo účetní závěrky také finanční přehled, který popisuje a vysvětluje hlavní ukazatele finanční výkonnosti organizace a její finanční pozice a základní nejistoty, jimž čelí. Taková zpráva může obsahovat přehled:

- (a) hlavních faktorů a vlivů určujících finanční výkonnost včetně změn prostředí, ve kterém organizace vyvíjí činnost, reakcí organizace na dané změny a jejich vlivu a dále investičních zásad organizace za účelem údržby a zvýšení finanční výkonnosti včetně dividendové politiky;
- (b) zdrojů financování organizace a cíleného poměru závazků k vlastnímu kapitálu;
a
- (c) zdrojů organizace, které nejsou zachyceny v rozvaze v souladu s IFRS.

10. Řada organizací prezentuje mimo účetní závěrky také zprávy a výkazy, jako jsou zprávy týkající se životního prostředí a výkazy s přidanou hodnotou, zejména v oborech, ve kterých jsou faktory ochrany životního prostředí podstatné a ve kterých jsou zaměstnanci považováni za významnou skupinu uživatelů. Rozsah platnosti IFRS se na tyto výkazy a zprávy prezentované mimo účetní závěrku nevztahuje.

DEFINICE

11. *V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:*

Neproveditelný Aplikace požadavku je neproveditelná, nemůže-li jej organizace aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí.

Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Zahrnují:

(a) **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;**

(b) **Mezinárodní účetní standardy;**

a

(c) **Interpretace výboru IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor).**

Významný Opomenutí nebo chybná uvedení jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost nebo povaha položky nebo jejich kombinace.

Komentář obsahuje doplňkové informace k údajům prezentovaným v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků. Komentář poskytuje popis nebo členění položek zveřejněných v těchto výkazech a informace o položkách, které se nekvalifikují pro zahrnutí do těchto výkazů.

12. Hodnocení, zda opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů a zda je tedy významné, vyžaduje zvážení charakteristik daných uživatelů. Konceptní rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky stanoví v odstavci 25, že „u uživatelů se předpokládá, že mají přiměřené znalosti o podnikatelských a ekonomických aktivitách a účetnictví a vůli studovat informace s náležitou péčí“. Proto musí toto hodnocení zohlednit, jakou míru ovlivnění při přijímání ekonomických rozhodnutí lze oprávněně očekávat u uživatelů s těmito atributy.

OBECNÁ USTANOVENÍ

Věrná prezentace a soulad s IFRS

13. **Účetní závěrka** musí prezentovat věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky organizace. Věrná prezentace vyžaduje důvěryhodné zobrazení účinků transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii zahrnutí aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených v Konceptním rámci. V případě aplikace standardů IFRS s dalším zveřejňováním, pokud je nutné, se předpokládá, že výsledkem bude účetní závěrka obsahující věrnou prezentaci stavu organizace.
14. **Organizace**, jejíž účetní závěrka odpovídá standardům IFRS, by měla uvést v komentáři odpovídající explicitní a bezvýhradné prohlášení o shodě. U účetní závěrky nesmí být prohlášeno, že je ve shodě se standardy IFRS, pokud nesplňuje veškeré požadavky IFRS.

IAS 1

15. Prakticky za všech okolností se věrného zobrazení dosahuje shodou s příslušnými standardy IFRS. Věrná prezentace rovněž vyžaduje od organizace splnění následujících podmínek:
- (a) Výběr a aplikaci účetních pravidel v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Standard IAS 8 stanoví hierarchii závazných stanovisek, které vedení bere v úvahu v případě chybějícího standardu nebo interpretace, které se vztahují konkrétně k určité položce.
 - (b) Prezentaci informací včetně účetních pravidel způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace.
 - (c) Poskytování dalších zveřejnění v případech, kdy shoda se specifickými požadavky IFRS je nedostatečná k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost organizace.
16. ***Nevhodná účetní pravidla nelze napravit ani zveřejněním aplikovaných účetních pravidel, ani poznámkami v komentáři či ve vysvětlujících podkladech.***
17. ***V případě extrémně vzácných okolností, při kterých vedení dospěje k závěru, že shoda s požadavkem standardu nebo interpretace by byla natolik zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v Konceptním rámci, je organizace povinna upustit od daného požadavku způsobem stanoveným v odstavci 18, jestliže to relevantní právní rámec vyžaduje nebo jinak nezakazuje.***
18. ***Jestliže organizace upustila od aplikace požadavku standardu nebo interpretace v souladu s odstavcem 17, je povinna zveřejnit:***
- (a) ***informaci o tom, že vedení došlo k závěru, že účetní závěrka prezentuje věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky organizace;***
 - (b) ***že bylo dosaženo shody s příslušnými standardy a interpretacemi s výjimkou toho, že se upustilo od určitého požadavku za účelem dosažení věrné prezentace;***
 - (c) ***název standardu nebo interpretace, od kterých organizace upustila, povahu odchylky včetně způsobu řešení, který by předmětný standard nebo interpretace vyžadovaly, důvod, proč by daná interpretace byla zavádějící za okolností, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v Konceptním rámci a přijaté řešení;***

a
 - (d) ***u každého prezentovaného období finanční vliv odchylky na jednotlivé položky účetní závěrky, pokud by byla vykazována v souladu s daným požadavkem.***
19. ***Jestliže se organizace odchýlila od požadavku standardu nebo interpretace v předchozím období a daná odchylka ovlivní částky zahrnuté do účetní závěrky běžného období, musí být provedeno zveřejnění stanovené v odstavci 18(c) a (d).***
20. Odstavec 19 platí v případech, kdy se organizace odchýlila v předchozím období od požadavků standardu nebo interpretace u hodnocení aktiv nebo závazků a kdy tato odchylka ovlivňuje hodnocení změn majetku a závazků zahrnutých do účetní závěrky běžného období.

21. **V případě extrémně vzácných okolností, při kterých vedení dospěje k závěru, že shoda s požadavkem standardu nebo interpretace by byla natolik zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v Konceptním rámci, ale relevantní právní rámec zakazuje takovou odchylku od předmětného požadavku, organizace v maximálním možném rozsahu omezí vliv zjištěných zavádějících aspektů shody zveřejněním následujících informací:**
- (a) **název předmětného standardu nebo interpretace, povahu požadavku a důvod, proč vedení dospělo k závěru, že shoda s daným požadavkem je v konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v Konceptním rámci, a přijaté řešení;**
- a**
- (b) **u každého prezentovaného období provedené úpravy jednotlivých položek v účetní závěrce, o kterých vedení rozhodlo, že jsou nutné k dosažení věrné prezentace.**
22. Pro účely odstavců 17-21 je informace v konfliktu s cílem finanční závěrky v případech, kdy nereprezentuje věrně transakce, další události a podmínky, jež má zachycovat nebo u kterých se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat, a je v důsledku toho pravděpodobné, že mohou ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Při hodnocení, zda by shoda s určitým požadavkem standardu nebo interpretace byla natolik zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Konceptním rámci*, zvažuje vedení následující body:
- (a) proč za daných konkrétních okolností není dosaženo cíle účetní závěrky;
- a**
- (b) jak se liší okolnosti organizace od ostatních organizací, které daný požadavek splňují. Jestliže jiné organizace s podobnými okolnostmi splňují daný požadavek, je vyvratitelná domněnka, že shoda organizace s předmětným požadavkem by nebyla natolik zavádějící, že by způsobila konflikt s cílem účetní závěrky stanoveným v *Konceptním rámci*.

Trvání podniku

23. **Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení schopnost podniku pokračovat v trvání. Účetní závěrka může být vypracována na základě předpokladu trvání podniku, pokud vedení organizace nepřijme rozhodnutí o záměru likvidovat organizaci nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit. Je-li si vedení organizace při zpracování hodnocení vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti podniku pokračovat ve své činnosti, musí být takové nejistoty zveřejněny. Jestliže účetní závěrka není zpracována na základě předpokladu trvání podniku, musí být tato skutečnost zveřejněna spolu se základnou, na které je zpracována účetní závěrka, a s důvodem, proč podnik nebere na zřetel předpoklad trvání podniku.**
24. Při hodnocení, zda je předpoklad trvání podniku oprávněný, zvažuje vedení podniku veškeré dostupné informace o budoucnosti, přinejmenším po dobu nejbližších dvanácti měsíců od rozvahového dne. Míra zvážení závisí na skutečnostech v jednotlivých případech. Jestliže organizace má za sebou historii výnosových operací a rychlý přístup k finančním zdrojům, lze bez podrobných analýz dospět k závěru, že je přiměřený předpoklad trvání podniku jakožto základ účetnictví. V ostatních případech musí vedení zvažovat širokou škálu faktorů souvisejících s aktuální a očekávanou ziskovostí, plány splácení dluhů a potenciální zdroje financování obnovy dříve, než dospěje k závěru, že předpoklad trvání podniku je přiměřený.

Akruální báze účetnictví

25. **Organizace připraví svoji účetní závěrku s výjimkou informací o peněžních tocích na akruální bázi účetnictví.**
26. Jestliže se používá akruální báze účetnictví, položky se uznávají jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady (prvky účetní závěrky), pokud splňují definice a kritéria zahrnutí daných prvků v *Konceptním rámci*.

IAS 1

Konzistence prezentace

27. **Prezentace a klasifikace položek v účetní závěrce musí být zachovány z jednoho účetního období do dalšího; výjimkou jsou následující případy:**
- (a) *Je zřejmé, že následkem podstatné změny v povaze činnosti a operací organizace nebo následkem kontroly účetní závěrky, by jiná prezentace nebo klasifikace byla vhodnější z hlediska kritérií výběru a aplikace účetních pravidel ve standardu IAS 8;*
- nebo**
- (b) *standard nebo interpretace vyžadují změny v prezentaci údajů.*
28. Podstatná akvizice či prodej majetku nebo kontrola prezentace účetní závěrky mohou naznačovat, že účetní závěrka by měla být prezentována odlišným způsobem. Organizace změní prezentaci své účetní závěrky pouze v případě, že změněná prezentace poskytne spolehlivé informace, které budou relevantnější pro uživatele účetní závěrky, a revidovaná struktura bude navazovat na předchozí, takže nebude narušena srovnatelnost obou závěrek. Při zavádění takových změn v prezentaci organizace reklasifikuje své srovnávací informace v souladu s odstavci 38 a 39.

Významnost a agregace

29. **Každá významná třída podobných položek bude v účetní závěrce prezentována samostatně. Položky nepodobné povahy nebo funkce budou prezentovány samostatně, pokud nejsou nevýznamné.**
30. Účetní závěrka vyplývá ze zpracování velkého počtu transakcí nebo dalších událostí, které jsou agregovány do tříd v souladu s jejich povahou nebo funkcí. Konečným stavem procesu agregace a klasifikace je prezentace zkrácených a klasifikovaných dat, která tvoří položky řádků v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků nebo v komentáři. Jestliže položka řádku není samostatně významná, provede se její agregace s ostatními položkami v uvedených výkazech nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby byla zaručena její samostatná prezentace v uvedených výkazech, může být dostatečně významná, aby byla prezentována samostatně v komentáři.
31. Aplikace koncepce významnosti znamená, že specifické požadavky na zveřejnění stanovené standardem nebo interpretací nemusí být splněny, jestliže daná informace není významná.

Kompenzace

32. **Aktiva a závazky a dále výnosy a náklady se nekompenzují, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje standard nebo interpretace.**
33. Důležité je, aby aktiva a závazky a dále výnosy a náklady byly uvedeny samostatně. Kompenzace ve výsledovce nebo rozvaze (s výjimkou případů, kdy kompenzace odráží podstatu transakce nebo jiné události) snižuje možnost uživatelů pochopit transakce, jiné události a podmínky, které se objevily, a současně snižuje jejich možnost hodnotit budoucí peněžní toky organizace. Vyčíslení aktiv snížených o částky vyjadřující snížení jejich hodnoty (například zastaralost zásob a pochybná část pohledávek) neznamená kompenzaci.
34. Standard IAS 18 Výnosy definuje výnosy a vyžaduje ocenění na základě reálné hodnoty ekvivalentu již přijatého nebo nárokovaného, a to se zahrnutím eventuálních obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých podnikem. Organizace realizuje v průběhu svých běžných činností také jiné transakce, které negenerují výnosy, ale souvisejí s hlavními výdělečnými činnostmi organizace. Výsledky takových transakcí jsou prezentovány, pokud taková prezentace odráží podstatu transakce nebo jiné události, jakožto zápočet výnosů a souvisejících nákladů, které vznikly v souvislosti s danou transakcí. Například:
- (a) Zisky a ztráty při prodeji dlouhodobých aktiv včetně investic a provozních aktiv jsou vykazovány odečtem výtěžků z pozbytí od účetní hodnoty aktiv a souvisejících nákladů prodeje;

- (b) výdaje související s rezervou vykazovanou v souladu se standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* a refundované na základě smluvního uspořádání s třetí stranou (například dodavatelská záruční smlouva) se vykazují snížené o příslušnou refundaci.
35. Zisky a ztráty vznikající na základě skupiny podobných transakcí se vykazují na čistém základě – například kurzové zisky a ztráty nebo zisky a ztráty vznikající z finančních nástrojů používaných při obchodování. Jsou-li ovšem takové zisky a ztráty významné, jsou vykazovány samostatně.

Srovnávací informace

36. **S výjimkou případů povolených nebo vyžadovaných standardem nebo interpretací, musí být u všech částek vykázaných v účetní závěrce zveřejněny srovnávací informace vzhledem k předchozímu období. Srovnávací informace musí být zahrnuty také pro popisné informace, jsou-li relevantní pro pochopení účetní závěrky běžného období.**
37. V některých případech jsou popisné informace uvedené v účetní závěrce za předchozí období i nadále relevantní i v běžném období. Například podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek byl k poslednímu rozvahovému dni nejistý a stále ještě není vyřešen, se zveřejňují také v běžném období. Uživatelé mají užitek z informací o existujících nejistotách k poslednímu rozvahovému dni a z informací o krocích, které byly podniknuty během běžného období k vyřešení předmětné nejistoty.
38. **V případě změny prezentace a klasifikace položek v účetní závěrce musí být srovnávací informace reklasifikovány. To platí s výjimkou případů, kdy je taková reklasifikace neproveditelná. Při reklasifikaci srovnávacích informací je organizace povinna zveřejnit:**
- (a) **povahu reklasifikace;**
- (b) **částku jednotlivých položek nebo tříd položek, které se reklasifikují;**
- a**
- (c) **důvod reklasifikace.**
39. **Je-li reklasifikace srovnávacích informací neproveditelná, organizace je povinna zveřejnit:**
- (a) **důvod, proč nebyla reklasifikace částek provedena;**
- a**
- (b) **povahu úprav, které by byly provedeny, kdyby byly částky reklasifikovány.**
40. Zvýšení porovnatelnosti údajů mezi obdobími pomáhá uživatelům přijímat ekonomická rozhodnutí zejména tím, že jim umožňuje hodnotit trendy ve finančních informacích za účelem předpovědi. Za určitých okolností je reklasifikace srovnávacích informací za určité předchozí období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím neproveditelná. Údaje například nemusely být v předchozím období shromažďovány způsobem, který umožňuje jejich reklasifikaci a opakované vytváření daných údajů může být neproveditelné.
41. Standard IAS 8 se zabývá úpravami srovnávacích informací, které jsou nutné v případech, kdy organizace změní účetní pravidla nebo opraví chybu.

STRUKTURA A OBSAH

Úvod

42. Tento standard vyžaduje specifická zveřejnění v rozvaze, výsledovce a výkazu změn vlastního kapitálu a vyžaduje zveřejnění dalších položek rádků v těchto výkazech nebo jejich komentáři. Standard IAS 7 stanoví požadavky prezentace výkazu peněžních toků.

IAS 1

43. Tento standard v některých případech používá pojem „zveřejnění“ v širokém smyslu zahrnujícím položky vykázané v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků i v komentáři. Zveřejnění jsou vyžadována rovněž jinými standardy a interpretacemi. Není-li v tomto standardu, jiném standardu nebo interpretaci uvedeno jinak, provádějí se taková zveřejnění v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu nebo výkazu peněžních toků (podle relevance) nebo v komentáři k těmto výkazům.

Identifikace účetní závěrky

44. **Účetní závěrka musí být identifikována jasně a rozlišitelně od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu.**
45. IFRS se vztahuje pouze na účetní závěrku a ne na další informace prezentované ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni odlišit informace, které jsou připraveny podle standardů IFRS od jiných informací, které mohou být užitečné pro uživatele, ale nejsou předmětem požadavků těchto standardů.
46. **Jednotlivé komponenty účetní závěrky musí být jasně identifikovány. Dále musí být výrazně zobrazeny následující informace; v případě potřeby musí být tyto informace také zopakovány, je-li to nutné pro správné pochopení prezentovaných informací:**
- (a) **název vykazující organizace nebo jiné způsoby identifikace a jakékoliv změny v těchto informacích oproti předchozímu rozvahovému dni;**
 - (b) **zda účetní závěrka pokrývá jednotlivou organizaci nebo skupinu organizací;**
 - (c) **rozvahový den období pokrytého danou účetní závěrkou, odpovídající příslušné komponentě účetní závěrky;**
 - (d) **měnu prezentace podle definice ve standardu IAS 21 - Dopady změn směnných kurzů cizích měn;**
- a*
- (e) **úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek účetní závěrky.**

47. Požadavky odstavce 46 jsou obvykle splněny prezentací záhlaví stránky a zkrácených záhlaví sloupců u jednotlivých stran účetních výkazů. Při rozhodování o nejlepším způsobu prezentace takových informací je třeba použít úsudek. Jestliže se například účetní závěrka prezentuje elektronicky, obvykle se nepoužívají samostatné stránky; výše uvedené informace jsou v takovém případě dostatečně prezentovány často tak, aby bylo zaručeno správné pochopení informací zahrnutých do účetní závěrky.

48. Účetní závěrka je často srozumitelnější, pokud prezentuje údaje v tisících nebo miliónech jednotek v příslušné měně prezentace. To je přijatelné, pokud je uvedena úroveň zaokrouhlení v prezentaci a prezentace rovněž obsahuje veškeré významné informace.

Vykazované období

49. **Účetní závěrka musí být prezentována nejméně jednou ročně. Jestliže se změní rozvahový den organizace a výroční účetní závěrky jsou prezentovány za období delší nebo kratší než jeden rok, musí organizace zveřejnit kromě období pokrytého danou účetní závěrkou také následující informace:**

- (a) **důvod použití delšího nebo kratšího období;**

a

- (b) **fakt, že srovnávací informace výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků a souvisejících komentářů nejsou zcela porovnatelné.**

50. Za normálních okolností je účetní závěrka zpracovávána konzistentně pro roční období. Z praktických důvodů však dávají některé organizace přednost vykazování například za období 52 týdnů. Tento standard nevylučuje uvedený postup, protože účetní závěrka se pravděpodobně nebude podstatně lišit od závěrky prezentované za celý jeden rok.

Rozvaha

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

51. ***V souladu s odstavci 57-67 je organizace ve své rozvaze povinna prezentovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné třídy. Výjimkou jsou případy, kdy prezentace založená na likviditě poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. V těchto výjimečných případech musí být všechna aktiva a závazky prezentovány zhruba v pořadí podle likvidity.***
52. ***At' už je přijata kterákoliv z metod prezentace, je organizace povinna zveřejnit předpokládané částky, které budou nárokovány nebo uhrazeny po více než dvanácti měsících, u všech řádků aktiv a závazků, u kterých se předpokládá nárokování nebo úhrada v rámci (a) ne více než dvanácti měsíců od rozvahového dne a (b) v rámci více než dvanácti měsíců od rozvahového dne.***
53. Jestliže organizace dodává zboží nebo služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu, zveřejnění samostatné klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků v rozvaze poskytuje užitečné informace tím, že se odliší čistá aktiva trvale cirkulující jako pracovní kapitál od aktiv použitých v dlouhodobých operacích organizace. Zvýrazní se tím také aktiva, u kterých se očekává realizace v rámci provozního cyklu, a závazky, které jsou splatné k úhradě v rámci stejného období.
54. U některých organizací (například u finančních institucí) poskytuje prezentace aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidity spolehlivé informace a je relevantnější než prezentace podle krátkodobých/dlouhodobých aktiv a závazků, protože taková organizace nedodává zboží ani služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu.
55. Při aplikaci odstavce 51 je organizaci povoleno prezentovat některé ze svých aktiv a závazků pomocí klasifikace na krátkodobá/dlouhodobá aktiva a závazky a jiné v pořadí podle likvidity, pokud tento způsob poskytne spolehlivé a relevantnější informace. Potřeba smíšeného základu prezentace může vzniknout, pokud organizace vyvíjí různorodou činnost.
56. Informace o očekávaných datech realizace aktiv a závazků je užitečná při hodnocení likvidity a solventnosti organizace. Standard IAS 32 vyžaduje zveřejnění dat splatnosti finančních aktiv a finančních závazků. Finanční aktiva zahrnují obchodní a jiné pohledávky a finanční závazky zahrnují obchodní a jiné závazky. Informace o očekávaném datu nárokování a úhrady nepeněžních aktiv a závazků (například zásob a rezerv) jsou rovněž užitečné bez ohledu na to, zda jsou aktiva a závazky klasifikovány jako krátkodobé nebo dlouhodobé. Organizace například zveřejňuje hodnotu zásob, u které se předpokládá, že bude nárokována za více než dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Krátkodobá aktiva

57. ***Aktivum je klasifikováno jako krátkodobé, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:***
- (a) ***předpokládá se, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu organizace;***
- (b) ***je určeno především pro účely prodeje;***

IAS 1

(c) *předpokládá se, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne;*

nebo

(d) *jde o peníze nebo peněžní ekvivalent (podle definice ve standardu IAS 7 Výkazy peněžních toků), pokud není omezena jeho směna nebo použití pro úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.*

Všechna ostatní aktiva jsou klasifikována jako dlouhodobá.

58. Tento standard používá termín „dlouhodobý“, který zahrnuje hmotná, nehmotná a finanční aktiva dlouhodobé povahy. Nezakazuje použití alternativních popisů, pokud jejich význam zůstává jasný.
59. Provozní cyklus organizace je čas mezi nákupem aktiv ke zpracování a jejich realizací v podobě peněz nebo peněžních ekvivalentů. Není-li obvyklý provozní cyklus organizace jasně identifikovatelný, předpokládá se jeho trvání v délce dvanácti měsíců. Krátkodobá aktiva zahrnují aktiva (například zásoby a obchodní pohledávky), která se prodávají, spotřebovávají nebo realizují jako součást normálního provozního cyklu i v případě, že se nepředpokládá jejich realizace během dvanácti měsíců od rozvahového dne. Krátkodobá aktiva zahrnují rovněž aktiva určená v první řadě k obchodním účelům (finanční aktiva v rámci této kategorie jsou klasifikována jako aktiva k obchodním účelům v souladu se standardem IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*) a krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

Krátkodobé závazky

60. **Závazek je klasifikován jako krátkodobý, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:**

(a) *předpokládá se, že bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu organizace;*

(b) *je určen především pro účely obchodování;*

(c) *bude splatný během dvanácti měsíců od rozvahového dne;*

nebo

(d) *organizace nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku nejméně na dvanáct měsíců po rozvahovém dni.*

Všechny ostatní závazky jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

61. Některé krátkodobé závazky (například obchodní závazky, některé aktuální závazky na zaměstnance a další provozní náklady) jsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu organizace. Takové provozní položky jsou klasifikovány jako krátkodobé závazky, i když jsou splatné za více než dvanáct měsíců po rozvahovém dni. Stejný obvyklý provozní cyklus se vztahuje na klasifikaci aktiv a závazků organizace. Není-li obvyklý provozní cyklus organizace jasně identifikovatelný, předpokládá se jeho trvání v délce dvanácti měsíců.
62. Ostatní krátkodobé závazky nejsou vyrovnány v rámci obvyklého provozního cyklu, ale jsou splatné k úhradě během dvanácti měsíců po rozvahovém dni nebo určeny převážně k obchodování. Příkladem mohou být finanční závazky klasifikované jako určené k obchodování v souladu se standardem IAS 39, přečerpání vkladů u banky a krátkodobá část dlouhodobých finančních závazků, splatné dividendy, daně z příjmů a další neobchodní závazky. Finanční závazky, které poskytují financování na dlouhodobé bázi (tj. nejsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu organizace) a nejsou splatné během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, jsou dlouhodobé závazky a podléhají odstavcům 65 a 66.

63. Organizace klasifikuje své finanční závazky jako krátkodobé, jsou-li splatné během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, i když:
- (a) původní termín byl na období delší než dvanáct měsíců;
- a
- (b) po rozvahovém dni a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění byla ukončena dohoda o refinancování nebo upraven harmonogram plateb na dlouhodobém základě.
64. Pokud podnik očekává a má pravomoc refinancovat nebo převést závazek na dobu nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni v souladu s existujícími finančními zdroji umožňujícími půjčku, klasifikuje daný závazek jako dlouhodobý, i když by jinak byl splatný během kratšího období. Jestliže refinancování nebo převod závazku není v pravomoci organizace (například neexistuje smlouva o refinancování), možnost refinancování se nebere v úvahu a závazek se klasifikuje jako krátkodobý.
65. Jestliže organizace poruší závazek podle smlouvy o dlouhodobé půjčce k rozvahovému dni nebo před ním s tím dopadem, že závazek se stane splatným na vyžádání, je závazek klasifikován jako krátkodobý, i když věřitel souhlasil po rozvahovém dni a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, že v důsledku porušení smlouvy nebude vyžadovat platbu. Závazek je klasifikován jako krátkodobý, protože ke dni účetní závěrky nemá organizace nepodmíněné právo odložit úhradu závazku nejméně na dobu dvanácti měsíců po rozvahovém dni.
66. Závazek je však klasifikován jako dlouhodobý, jestliže věřitel souhlasil k rozvahovému dni, že poskytne dobu odkladu v délce nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni, během které organizace může napravit porušení smlouvy a během které nemůže věřitel vyžadovat okamžité splacení.
67. Pokud jde o půjčky klasifikované jako krátkodobé závazky, jestliže mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění nastane některá z následujících událostí, opravňují tyto události k prohlášení, že jde o události nevyžadující úpravy v souladu se standardem IAS 10 *Události po datu účetní závěrky*:
- (a) refinancování na dlouhodobém základě;
 - (b) náprava porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce;
- a
- (c) přijetí doby odkladu od věřitele, během které lze napravit porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce; tato doba odkladu končí nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Informace prezentované přímo v rozvaze

68. **Rozvaha musí zahrnovat řádkové položky obsahující minimálně následující částky:**
- (a) **pozemky, budovy a zařízení;**
 - (b) **investice do nemovitostí;**
 - (c) **nehmotná aktiva;**
 - (d) **finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených v bodech (e), (h) a (i));**
 - (e) **investice zaúčtované ekvivalenční metodou;**
 - (f) **biologická aktiva;**
 - (g) **zásoby;**
 - (h) **obchodní a jiné pohledávky;**
 - (i) **peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;**

IAS 1

- (j) *obchodní a jiné závazky;*
- (k) *rezervy;*
- (l) *finanční závazky (s výjimkou částek uvedených v bodech (j) a (k));*
- (m) *závazky a aktiva splatné daně podle definice ve standardu IAS 12 - Daně ze zisku;*
- (n) *odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice ve standardu IAS 12;*
- (o) *menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu;*

a

- (p) *vydaný kapitál a rezervní fondy přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti.*

69. *Je-li taková prezentace relevantní pro pochopení finanční situace organizace, musí být v rozvaze uvedeny další řádky, záhlaví a mezisoučty.*
70. *Jestliže organizace rozlišuje ve své rozvaze krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jakožto samostatné kategorie, nesmí klasifikovat odložené daňové pohledávky (závazky) jako krátkodobé pohledávky (závazky).*
71. Tento standard nepředepisuje pořadí ani formát, ve kterém musí být položky prezentovány. Odstavec 68 pouze uvádí přehled položek, jejichž povaha nebo funkce jsou podstatně odlišné a tím opravňující k jejich samostatné prezentaci v rozvaze. Navíc:
- (a) jsou zahrnuty řádky, pokud velikost, povaha nebo funkce položky nebo agregace podobných položek jsou takové, že samostatná prezentace je relevantní pro pochopení finanční pozice organizace; a
 - (b) použité popisy a pořadí položek nebo agregace podobných položek mohou být změněny podle povahy organizace a jejich transakcí, aby poskytly informace relevantní pro pochopení finanční pozice organizace. Například banka změní výše uvedené popisy tak, aby odpovídaly specifičtějším požadavkům standardu IAS 30.
72. Posouzení, zda budou prezentovány samostatně další položky, je založeno na hodnocení následujících bodů:
- (a) povaha a likvidita aktiv;
 - (b) funkce aktiv v rámci organizace;
- a
- (c) částky, povaha a načasování závazků.
73. Použití různých základů oceňování různých tříd aktiv znamená, že jejich povaha nebo funkce se liší, a že by proto měly být prezentovány v řádcích jako samostatné položky. Například různé třídy pozemků, budov a zařízení mohou být vyjádřeny v pořizovacích nákladech nebo v přeceněné částce v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

Informace prezentované buď v rozvaze nebo v komentáři

74. **Organizace je povinna zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři další dílčí klasifikaci prezentovaných položek klasifikovaných způsobem odpovídajícím operacím organizace.**
75. Podrobnosti uváděné v dílčí klasifikaci závisejí na požadavcích standardů IFRS a na velikosti, povaze a funkci předmětných částek. Faktory stanovené v odstavci 72 se používají také k rozhodování o základu dílčí klasifikace. Zveřejnění se může u jednotlivých položek lišit, například:
- (a) položky pozemků, budov a zařízení jsou rozděleny do tříd v souladu se standardem IAS 16;

- (b) pohledávky jsou rozděleny na částky pohledávek za odběrateli, pohledávky za spřízněnými stranami, zálohové platby a ostatní částky;
- (c) zásoby jsou členěny v souladu se standardem IAS 2 *Zásoby* do tříd jako je zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a dokončené výrobky;
- (d) rezervy jsou členěny na rezervy na zaměstnanecké požitky a další položky;
a
- (e) vlastní kapitál a rezervní fondy jsou členěny do různých tříd – například splacený kapitál, emisní ážio a rezervní fondy.

76. **Organizace je povinna zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři následující informace:**

(a) **pro každou kategorii základního kapitálu:**

- (i) počet autorizovaných akcií;
- (ii) počet akcií vydaných a plně splacených a dále vydaných, ale plně nesplacených;
- (iii) nominální hodnotu akcie nebo to, že akcie nemají nominální hodnotu;
- (iv) porovnání počtu akcií v oběhu na počátku a na konci vykazovaného období;
- (v) práva, preference a omezení přiřazené k dané kategorii včetně omezení distribuce dividend a splacení kapitálu;
- (vi) vlastní akcie v držení organizace nebo v držení jejích dceřiných společností nebo přidružených podniků;

a

- (vii) akcie vyhrazené k vydání na základě opcí a smluv o prodeji akcií včetně termínů a částek;

a

(b) **popis povahy a účelu jednotlivých rezervních fondů v rámci organizace.**

77. **Organizace bez základního kapitálu (například partnerský podnik nebo nadace) musejí zveřejňovat informace ekvivalentní informacím požadovaným odstavcem 76(a), zobrazující změny během období v jednotlivých kategoriích vlastního kapitálu a práva, preference a omezení spojené s jednotlivými kategoriemi podílu na vlastním kapitálu**

Výsledovka

Zisk nebo ztráta za období

78. **Všechny položky výnosů a nákladů uznané v daném období se zahrnují do zisků nebo ztrát, pokud Mezinárodní účetní standard nepožaduje něco jiného.**

79. Za normálních okolností jsou všechny položky výnosů a nákladů uznané v období zahrnuty do zisků nebo ztrát. To zahrnuje také důsledky změn v účetních odhadech. Mohou však existovat okolnosti, kdy určité položky mohou být vyloučeny ze zisku nebo ztráty za běžné období. Standard IAS 8 se zabývá dvěma takovými okolnostmi: opravou chyb a důsledkem změn v účetních pravidlech.

IAS 1

80. Ostatní standardy se zabývají položkami, jež mohou splňovat definice uvedené v *Koncepčním rámci* pro výnosy nebo náklady, ale které jsou obvykle vyloučeny ze zisků nebo ztrát. Příkladem jsou přírůstky z přecenění (viz standard IAS 16), určité zisky a ztráty vyplývající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz standard IAS 21) a zisky nebo ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv (viz standard IAS 39).

Informace prezentované přímo ve výsledovce

81. **Výsledovka musí zahrnovat řádkové položky, které prezentují minimálně následující částky za vykazované období:**

- (a) **výnosy;**
- (b) **finanční náklady;**
- (c) **podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených podniků a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou;**
- (d) **zisky nebo ztráty před zdaněním plynoucí z vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných ukončované činnosti;**
- (e) **daňové náklady;**
- a
- (f) **zisk nebo ztráta.**

82. **Výsledovka musí zahrnovat následující položky jakožto rozdělení zisků nebo ztrát za vykazované období:**

- (a) **zisky nebo ztráty připadající na menšinové podíly;**

a

- (b) **zisky nebo ztráty přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti.**

83. **Je-li taková prezentace relevantní pro pochopení finanční pozice organizace, musí být ve výsledovce uvedeny další řádky, záhlaví a mezisoučty.**

84. Vzhledem k tomu, že vliv různých činností organizace, jejích transakcí a dalších událostí se liší co do četnosti, potenciálu zisků nebo ztrát a předvídatelnosti, zveřejnění komponent finanční výkonnosti pomáhá k pochopení dosažené finanční výkonnosti při vytváření projekcí budoucích výsledků. Je-li to třeba k vysvětlení prvků finanční výkonnosti, zahrnují se do výsledovky další řádky a položky, přidávají se další popisy a mění se řazení položek. Během zpracování výsledovky je třeba zvažovat významnost a povahu i funkci komponent výnosů a nákladů. Například banka změní popisy tak, aby odpovídaly specifitějším požadavkům standardu IAS 30. Položky výnosů a nákladů nejsou kompenzovány, pokud nejsou splněna kritéria v odstavci 32.

85. **Ve výsledovce ani v komentáři organizace neuvede položky výnosů a nákladů jako mimořádné položky.**

Informace prezentované buď ve výsledovce nebo v komentáři

86. **Jsou-li položky výnosů a nákladů významné, jejich povaha a částka musí být uvedeny samostatně.**

87. Okolnosti, které mohou vést k samostatnému zveřejnění položek výnosů a nákladů, zahrnují:

- (a) snížení hodnoty zásob na částku čisté realizovatelné hodnoty nebo snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení na zpětně získatelnou částku, a dále zrušení takového snížení;
- (b) restrukturalizaci činností organizace a zrušení jakýchkoliv rezerv na náklady spojené s restrukturalizací;

- (c) vyřazení položek pozemků, budov a zařízení;
- (d) vyřazení dlouhodobých investic;
- (e) ukončované činnosti;
- (f) urovnání sporů;
- a
- (g) jiné zrušení rezerv.

88. **Organizace je povinna předložit analýzu nákladů na základě klasifikace založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci organizace podle toho, která z možností poskytne spolehlivější a relevantnější informace.**
89. Organizacím se doporučuje prezentovat analýzu uvedenou v odstavci 88 přímo ve výsledovce.
90. Náklady jsou dále členěny tak, aby zvýraznily komponenty finanční výkonnosti, které se mohou lišit podle frekvence, potenciálu zisků nebo ztrát a předvídatelnosti. Tato analýza se poskytuje v jedné ze dvou podob.
91. První podoba analýzy je založena na metodě podle druhů nákladů. Náklady jsou agregovány ve výsledovce v souladu s jejich povahou (například odpisy, nákup materiálu, náklady na dopravu, zaměstnanecké požitky a náklady na reklamu) a nejsou dále přiřazovány podle různých funkcí v rámci organizace. Tato metoda se snadno používá, protože nejsou třeba žádná přiřazení nákladů podle funkční klasifikace. Uvádíme příklad klasifikace s využitím metody podle druhů nákladů:

Výnosy		X
Ostatní provozní výnosy		X
Změny zásob dokončeného zboží a nedokončené Výroby	X	
Spotřeba materiálu a surovin	X	
Náklady na zaměstnanecké požitky	X	
Odpisy	X	
Ostatní náklady	X	
Náklady celkem		(X)
Zisk		X

92. Druhá forma analýzy je metoda funkce nákladů neboli metoda „náklady prodeje“ a klasifikuje náklady podle jejich funkce jako součást nákladů na prodej nebo například nákladů na odbyt nebo administrativní činnosti. V souladu s touto metodou organizace zveřejňuje odděleně od ostatních nákladů nejméně své náklady na prodej. Tato metoda může poskytnout uživatelům relevantnější informace než klasifikace nákladů podle druhů, ale přiřazování nákladů jednotlivým funkcím může být subjektivní a vyžaduje náležité posouzení. Uvádíme příklad klasifikace s využitím metody podle funkce nákladů:

Výnosy		X
Náklady na prodej		(X)
Hrubý zisk		X
Ostatní výnosy		X
Náklady na odbyt		(X)
Správní náklady		(X)
Ostatní náklady		(X)
Zisk		X

IAS 1

93. **Organizace klasifikující náklady podle funkce musí zveřejnit další informace o druzích nákladů včetně odpisů a nákladů na zaměstnanecké požitky.**
94. Volba mezi metodou funkce nákladů a metodou klasifikace podle druhu nákladů závisí na historických a oborových faktorech a na povaze organizace. Obě metody poskytují představu o nákladech, která se může přímo nebo nepřímo měnit s úrovní prodeje nebo výroby v rámci organizace. Protože jednotlivé metody prezentace jsou výhodné pro rozličné typy organizací, vyžaduje tento standard od vedení, aby zvolilo nejvhodnější a spolehlivou prezentaci. Protože informace o druhu nákladů jsou užitečné při hodnocení budoucích peněžních toků, je třeba v případech, kdy se používá klasifikace podle funkce nákladů, zveřejnit další informace. V odstavci 93 mají „zaměstnanecké požitky“ stejný význam jako v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.
95. **Organizace je povinna zveřejnit ve výsledovce nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři částku dividendu přiznanou k rozdělení držitelům kapitálu během období a také odpovídající částku na akci.**

Výkaz změn vlastního kapitálu

96. **Organizace je povinna prezentovat výkaz změn vlastního kapitálu, který obsahuje následující údaje:**
- (a) zisk nebo ztráta za období;
 - (b) jednotlivé položky výnosů a nákladů za období, které jsou (podle požadavků jiných standardů nebo interpretací) vykázány přímo ve vlastním kapitálu, a dále součet těchto položek;
 - (c) celkové výnosy a náklady za období (vypočítané jako součet položek (a) a (b)) zobrazující samostatně celkové částky přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti a menšinových podílů;
- a**
- (d) pro každou komponentu vlastního kapitálu účinky změn v účetních pravidlech a opravy chyb zachycených v souladu se standardem IAS 8.
97. **Organizace je povinna také zveřejnit ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo komentáři následující informace:**
- (a) částky transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu, zobrazující samostatně distribuce držitelům kapitálu;
 - (b) zůstatek nerozděleného zisku (tj. akumulovaný zisk nebo ztráta) na počátku vykazovaného období a k rozvahovému dni, a změny během vykazovaného období;
- a**
- (c) porovnání účetní hodnoty každé třídy vloženého kapitálu a každého rezervního fondu na počátku a ke konci vykazovaného období; veškeré změny jsou zveřejněny jednotlivě.
98. Změny ve vlastním kapitálu společnosti mezi dvěma rozvahovými dny odrážejí zvýšení nebo snížení čistých aktiv během období. S výjimkou změn vyplývajících z transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu (například zvyšování vlastního kapitálu, zpětné akvizice vlastních kapitálových nástrojů organizace a dividend), a transakčních nákladů souvisejících přímo s takovými transakcemi, představuje celková změna kapitálu během období celkovou částku výnosů a nákladů včetně zisků a ztrát generovaných činnostmi společnosti během vykazovaného období (ať už jsou tyto položky výnosů a nákladů uznány v ziscích a ztrátách nebo přímo jako změny kapitálu).

99. Tento standard vyžaduje, aby byly všechny položky výnosů a nákladů uznané v daném období zahrnuty do zisků nebo ztrát, pokud jiný standard nebo interpretace nepožadují něco jiného. Jiné standardy vyžadují vykázání zisků a ztrát (například zvýšení a snížení hodnoty přeceněním, určité kurzové rozdíly, zisky nebo ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv a související částky splatných a odložených daňových závazků) přímo jakožto změn kapitálu. Protože při hodnocení změn finanční pozice organizace mezi dvěma rozvahovými dny je důležité zvažovat všechny položky výnosů a nákladů, vyžaduje tento standard prezentaci výkazu změn vlastního kapitálu, který zdůrazní celkové výnosy a náklady včetně těch, které jsou uznány přímo ve vlastním kapitálu.
100. IAS 8 požaduje retrospektivní úpravy při provádění změn v účetních pravidlech v rozsahu proveditelnosti, výjimkou jsou případy, kdy přechodná ustanovení v jiném standardu nebo interpretaci vyžadují něco jiného. IAS 8 také požaduje, aby se opravy chyb prováděly retrospektivně, v rozsahu proveditelnosti. Retrospektivní úpravy a retrospektivní přepočty se provádějí v zůstatcích nerozděleného zisku s výjimkou případů, kdy jiný standard nebo interpretace vyžadují retrospektivní úpravy jiných komponent vlastního kapitálu. Odstavec 96(d) vyžaduje zveřejnění ve výkazu změn vlastního kapitálu celkové výsledné úpravy jednotlivých komponent vlastního kapitálu vyplývající ze změn v účetních pravidlech a z oprav chyb; tyto úpravy musí být uvedeny samostatně. Uvedené úpravy se zveřejní pro všechna předchozí období a k začátku běžného období.
101. Požadavky odstavců 96 a 97 lze splnit různými způsoby. Například ve sloupcovém formátu, který srovnává počáteční a koncové zůstatky jednotlivých prvků vlastního kapitálu. Alternativně lze ve výkazu změn vlastního kapitálu prezentovat pouze položky stanovené v odstavci 96. V případě tohoto přístupu se položky uvedené v odstavci 97 zveřejňují v komentáři.

Výkaz peněžních toků

102. Informace o peněžních tocích poskytují uživatelům účetní závěrky podklad ke zhodnocení schopnosti podniku generovat peníze a peněžní ekvivalenty a k vyjádření potřeb podniku při využití těchto peněžních toků. Standard IAS 7 *Výkazy peněžních toků* stanoví požadavky prezentace výkazu peněžních toků a souvisejících zveřejnění.

Komentář

Struktura

103. **Komentář musí splňovat následující body:**
- (a) **prezentovat informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech použitých v souladu s odstavci 108-115;**
 - (b) **zveřejnit informace vyžadované standardy IFRS, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků;**
- a*
- (c) **poskytnout další informace, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoliv z uvedených výkazů.**
104. **Komentář musí být v maximální možné míře prezentován systematicky. Každá položka v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků musí být označena křížovým odkazem k související informaci v komentáři.**
105. Komentář je obvykle uveden v následujícím pořadí, které pomáhá uživatelům pochopit účetní závěrku a srovnat ji s účetními závěrkami jiných organizací:
- (a) prohlášení o shodě se standardy IFRS (viz odstavec 14);
 - (b) souhrn použitých podstatných účetních pravidel (viz odstavec 108);

IAS 1

- (c) podpůrné informace o položkách prezentovaných v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků, a to v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky;

a

- (d) jiná zveřejnění včetně:

- (i) podmíněných závazků (viz standard IAS 37) a nevykázaných smluvních povinností;

a

- (ii) nefinanční zveřejnění – například cíle a zásady systému řízení rizik společnosti (viz standard IAS 32).

106. Za určitých okolností může být třeba nebo žádoucí změnit pořadí některých položek v komentáři. Například informace o změnách reálné hodnoty uznané v zisku nebo ztrátách lze zkombinovat s informacemi o splatnosti finančních nástrojů, třebaže se první z uvedených údajů vztahuje k výsledovce a druhý k rozvaze. Přesto je třeba zachovat co nejméně systematickou strukturu komentáře.
107. Komentář poskytující informace o základu účetní přípravy a konkrétních použitých účetních pravidlech se prezentuje jako samostatná komponenta účetní závěrky.

Zveřejnění účetních pravidel

108. **Organizace je povinna zveřejnit souhrn důležitých účetních pravidel:**

- (a) **oceňovací bázi (nebo báze) použitou (použité) při přípravě účetní závěrky;**

a

- (b) **další použitá účetní pravidla relevantní pro správné pochopení účetní závěrky.**

109. Pro uživatele je důležité, aby byli informováni o oceňovací bázi nebo bázích použité/použitých v účetní závěrce (například historické náklady, běžná cena, čistá realizovatelná hodnota, reálná hodnota nebo zpětně získatelná částka), protože báze, na jejímž základě je účetní závěrka zpracována, podstatně ovlivňuje její analýzu. Jestliže se v účetní závěrce používá více oceňovacích bází (například určité třídy aktiv jsou přeceněny), postačí poskytnout informaci o těchto kategoriích aktiv a závazků, na které se vztahují jednotlivé oceňovací báze.
110. Při rozhodování o tom, zda bude určité účetní pravidlo zveřejněno, zvažuje vedení, zda zveřejnění pomůže uživatelům pochopit způsob, jakým se transakce, ostatní události a podmínky odrážejí ve vykázané finanční výkonnosti organizace a projevují v její finanční pozici. Zveřejnění konkrétních účetních pravidel je pro uživatele zvláště užitečné, pokud jsou daná pravidla zvolena z alternativ povolených ve standardech a interpretacích. Příkladem je zveřejnění toho, zda spoluvlastník uznává ve své konsolidované účetní závěrce svůj podíl na spoluovládané jednotce za použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody (viz standard IAS 31 *Účast ve společných podnicích*). Některé standardy konkrétně požadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými pravidly, která tyto standardy povolují. Například standard IAS 16 vyžaduje zveřejnění oceňovacích bází aplikovaných na třídy pozemků, budov a zařízení. Standard IAS 23 *Výpůjční náklady* vyžaduje zveřejnění toho, zda výpůjční náklady jsou uznávány okamžitě jako náklady, nebo zda jsou kapitalizovány jakožto součást nákladů na způsobilá aktiva.
111. Každá organizace zvažuje povahu svých operací a pravidla, u kterých by uživatelé očekávali zveřejnění v případě účetní závěrky organizace daného typu. Například u organizace, která podléhá dani z příjmů, se očekává, že zveřejní svá účetní pravidla platná pro daň z příjmů včetně pravidel vztahujících se na odložené daňové závazky a pohledávky. Jestliže organizace vyvíjí podstatné operace v zahraničí nebo transakce v cizích měnách, očekává se zveřejnění účetních pravidel k uznání kurzových zisků a ztrát. Jestliže došlo ke kombinaci podniků, předpokládá se zveřejnění pravidel ocenění goodwillu a menšinového podílu.

112. Účetní pravidla mohou být důležitá vzhledem k povaze operací organizace i v případě, že částky za běžné a předchozí období nejsou významné. Vhodné je také zveřejnit veškerá podstatná účetní pravidla, která nejsou ve standardech IFRS jmenovitě požadována, ale byla vybrána a použita v souladu se standardem IAS 8.
113. **Organizace je povinna zveřejnit v souhrnu podstatných účetních pravidel nebo jiných komentářů také soudy (bez ohledu na příslušné odhady – viz odstavec 116) přijaté vedením v procesu aplikace účetních pravidel organizace, jež mají nejdůležitější vliv na částky uznané v účetní závěrce.**
114. V procesu aplikace účetních pravidel organizace provádí vedení různé úsudky (mimo těch, vyžadujících odhady), které mohou podstatnou měrou ovlivnit částky vykázané v účetní závěrce. Vedení například posuzuje:
- (a) zda finanční aktiva představují investice držené do splatnosti;
 - (b) kdy budou v podstatě všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví finančních aktiv a pronajatých aktiv převedena na jiné společnosti;
 - (c) zda některé prodeje zboží jsou dohodami o financování a nezvyšují proto výnosy;
a
 - (d) zda povaha vztahů mezi podnikem a jednotkami se zvláštním určením ukazují, že jednotka se zvláštním určením je kontrolována podnikem.
115. Některá zveřejnění provedená v souladu s odstavcem 113 jsou vyžadována podle jiných standardů. Například standard IAS 27 vyžaduje od organizace, aby zveřejnila důvody, proč vlastnický podíl nezakládá kontrolu nad podnikem, do kterého bylo investováno a který není dceřinou společností, ačkoliv pobočky organizace vlastní přímo nebo nepřímo více než polovinu hlasů nebo potenciálního hlasovacího práva. Standard IAS 40 vyžaduje zveřejnění kritérií stanovených organizací k rozlišení investice do nemovitosti od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti určené k prodeji v souladu s běžnou obchodní činností, je-li klasifikace nemovitosti obtížná.

Klíčové zdroje nejistoty odhadů

116. **Organizace je povinna zveřejnit v komentáři informace o klíčových předpokladech vztahujících se k budoucnosti a o dalších klíčových zdrojích nejistoty odhadů k rozvahovému dni. U těchto zdrojů je vysoké riziko, že během příštího roku způsobí významné úpravy účetních částek aktiv a závazků. S ohledem na tato aktiva a závazky musí komentář obsahovat podrobnosti o následujících bodech:**
- (a) o jejich povaze;
a
 - (b) o jejich účetní hodnotě k rozvahovému dni.
117. Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad účinků nejistých budoucích událostí ve vztahu k těmto aktivům a závazkům k rozvahovému dni. Například neexistence v poslední době zjišťovaných tržních cen používaných k oceňování aktiv a závazků, odhady orientované na budoucnost nutné ke zjištění zpětně získatelných částek tříd pozemků, budov a zařízení, účinek technologické zastaralosti zásob, rezervy podléhající budoucím výsledkům probíhajících soudních procesů a dlouhodobé závazky vztahující se k zaměstnaneckým požitkům (například penzijní závazky). Tyto odhady zahrnují předpoklady o takových položkách jako je úprava rizik ve vztahu k peněžním tokům nebo diskontním sazbám, budoucí změny platů a budoucí změny cen ovlivňující jiné náklady.

IAS 1

118. Klíčové předpoklady a další klíčové zdroje nejistoty odhadů zveřejněné v souladu s odstavcem 116 se vztahují k odhadům, které vyžadují nejsložitější, subjektivní nebo komplexní soudy vedení. S rostoucím počtem proměnných a předpokladů ovlivňujících možná budoucí rozhodnutí o nejistotách se stávají uvedené soudy subjektivnější a složitější a stejnou měrou obvykle roste potenciál následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.
119. Zveřejnění podle odstavce 116 nejsou nutná u aktiv a závazků u nichž je podstatné riziko, že se jejich účetní hodnota během příštího finančního roku významně změní, jsou-li k rozvahovému dni hodnoceny reálnou hodnotou založenou na aktuálních tržních cenách (reálná hodnota se může významně měnit během příštího finančního roku, ale tyto změny nevyplývají z předpokladů nebo jiných zdrojů nejistoty odhadů k rozvahovému dni).
120. Zveřejnění podle odstavce 116 jsou prezentována způsobem, který pomůže uživatelům účetní závěrky pochopit soudy vedení o budoucnosti a o dalších klíčových zdrojích nejistoty odhadů. Povahy a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění jsou:
- (a) povaha předpokladů nebo jiné nejistoty odhadů;
 - (b) citlivost účetních hodnot vůči metodám, předpokladům a odhadům, na nichž je založen jejich výpočet (včetně důvodů uvedené citlivosti);
 - (c) očekávané řešení nejistoty v rozsahu potenciálních dopadů v rámci příštího účetního období s ohledem na účetní hodnoty ovlivněných aktiv a závazků;
- a
- (d) interpretace změn provedených u minulých předpokladů, týkajících se daných aktiv a závazků, jestliže nejistota zůstává nevyřešena.
121. Ve zveřejnění podle odstavce 116 není třeba uvádět informace o rozpočtu nebo předpovědích.
122. Je-li zveřejnění rozsahu možných důsledků klíčových předpokladů nebo jiných klíčových zdrojů nejistoty odhadu k rozvahovému dni neproveditelné, zveřejní organizace, že je podle stávajících poznatků možné, že výsledky v příštím účetním období, které se budou lišit od předpokladů, mohou vyžadovat významné úpravy účetních hodnot ovlivněných aktiv nebo závazků. Ve všech případech zveřejní organizace povahu a účetní hodnotu konkrétních aktiv nebo závazků (nebo třídy aktiv nebo závazků) ovlivněných předpokladem.
123. Zveřejnění podle odstavce 113 týkající se soudů vedení během procesu aplikace účetních pravidel organizace se nevztahují na zveřejnění klíčových zdrojů nejistoty odhadů podle odstavce 116.
124. Zveřejnění některých klíčových předpokladů, která by jinak byla nutná v souladu s odstavcem 116, jsou vyžadována podle jiných standardů. Například IAS 37 vyžaduje za specifikovaných okolností zveřejnění hlavních předpokladů vztahujících se k budoucím událostem ovlivňujícím třídy rezerv. IAS 32 vyžaduje zveřejnění podstatných předpokladů vztahujících se k odhadům reálných hodnot finančních aktiv a finančních závazků, které jsou vykazovány v reálné hodnotě. Standard IAS 16 vyžaduje zveřejnění podstatných předpokladů vztahujících se k odhadům reálných hodnot přeceněných položek pozemků, budov a vybavení.

Další zveřejnění

125. *Organizace zveřejní v komentáři následující body:*

(a) *částku dividend navrhovanou nebo deklarovanou před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, ale neuznanou jako distribuci držitelům kapitálu během vykazovaného období a související částku na akcii;*

a

(b) *částku jakékoli nevykázané kumulované preferenční dividendy.*

126. *Jestliže nejsou zveřejněny v rámci výkazů zveřejněných s účetní závěrkou, zveřejní organizace následující informace:*

(a) *sídlo a právní formu organizace, zemi jejího založení a adresu sídla (nebo hlavní místo podnikání, jestliže se liší od adresy sídla);*

(b) *popis povahy operací organizace a její základní činnosti;*

a

(c) *název mateřské a nejvyšší mateřské společnosti ve skupině.*

DATUM ÚČINNOSTI

127. *Organizace použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.*

UKONČENÍ PLATNOSTI STANDARDU IAS 1 (REVIDOVÁN V ROCE 1997)

128. *Tento standard nahrazuje standard IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* - schválený v roce 1997.*

—

IAS 1

DODATEK

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací platné od prosince 2003:

(a) odkazy k „čistému zisku nebo ztrátě“ byly změněny na „zisk nebo ztrátu“;

(b) odkazy ke „komentáři k účetní závěrce“ byly změněny na „komentář“;

a

(c) odkazy k „vlastnímu kapitálu“ byly změněny na „vložený kapitál“.

A2. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A3. Odstavce 69 a 70 standardu IAS 12 *Daně z příjmů* byly zrušeny.

A4. Ve standardu IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky* byl znění odstavce 23 změněno následovně:

23. Ačkoliv tento standard nedefinuje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Například standard IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* vyžaduje zveřejnění informací o zaměstnaneckých požitcích při ukončení pracovního poměru klíčového managementu. Standard IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* požaduje zveřejnění nákladů na zaměstnanecké požitky.

A5. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A6. Standard IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* byl změněn následovně.

Znění odstavce 5 bylo změněno následovně:

5. IAS 1 stanovuje úplný soubor účetní závěrky, který se skládá z:

(a) rozvahy;

(b) výsledovky;

(c) výkazu změn vlastního kapitálu zobrazujícího:

(i) všechny změny vlastního kapitálu nebo

(ii) změny vlastního kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s držiteli kapitálu jednajícími v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu;

(d) výkaz o peněžních tocích;

a

(e) komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující komentář.

Znění odstavce 12 bylo změněno následovně:

12. Standard IAS 1 poskytuje směrnice ke struktuře účetní závěrky. Implementační příručky standardu IAS 1 popisují způsoby, jakými lze prezentovat rozvahu, výsledovku a výkaz změn vlastního kapitálu.

Znění odstavce 13 bylo změněno následovně:

13. Standard IAS 1 požaduje prezentaci výkazu změn vlastního kapitálu jako samostatné části účetní závěrky organizace; v případě transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu (včetně rozdělování držitelům kapitálu), dovoluje tyto informace zveřejnit buď formou výkazu, nebo alternativně v komentáři. Organizace dodržuje stejný formát při vykazání změn vlastního kapitálu i ve svých mezitímních účetních závěrkách a pokračuje stejným způsobem jako ve své poslední roční účetní závěre.

A7. Znění odstavců 39 a 40 standardu IAS 35 *Ukončované činnosti* bylo změněno následovně:

39. Informace požadované odstavci 27-37 s výjimkou zveřejnění částky zisku nebo ztráty před zdaněním, která se vztahuje k vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných k ukončované činnosti v souladu s odstavcem 31(a), mohou být vykazány buď v komentáři k rozvaze, výsledovce nebo výkazu změn vlastního kapitálu.
40. Standard IAS 1 *Prezentací účetní závěrky* vyžaduje ve výsledovce zveřejnění informací o ziscích nebo ztrátách před zdaněním plynoucích z vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných ukončované činnosti. Zveřejnění požadovaná odstavci 27(f) a (g) by měla být vykazána ve výsledovce a ve výkazu peněžních toků.

A8. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A9. Standard IAS 41 *Zemědělství* byl změněn následovně.

Odstavec 39 byl zrušen.

Znění odstavce 53 bylo změněno následovně:

53. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nakažovým a jiným přírodním rizikům. Dojde-li k události, jejímž důsledkem je významná položka výnosů nebo nákladů, povaha a částka dané položky se zveřejní v souladu se standardem IAS 1 *Předkládání účetní závěrky*. Jako příklad takové události lze uvést propuknutí virového onemocnění, záplavy, kruté sucho nebo mraz a napadení hmyzem.

A10. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A11. Ve standardu SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky*, bylo znění odstavce 5 změněno následovně:

5. Tato interpretace se nevztahuje na výdaje spojené s nákupem, sestavováním a provozováním technických prostředků (například webový server, testovací server, provozní server a připojení k internetu) webových stránek. Takové výdaje jsou vykazovány v souladu se standardem IAS 16. Pokud v organizaci dojde kromě uvedených výdajů, ještě k výdajům na poskytovatele internetového připojení, který je hostitelem webové stránky, jsou tyto výdaje vykazány v souladu se standardem IAS 1.78 a *Koncepčním rámcem* jako náklady účetního období, ve kterém byly dané služby poskytnuty.

IAS 2

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 2

Zásoby

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Definice	6-8
Oceňování zásob	9-33
Pořizovací náklady zásob	10-22
Náklady na nákup	11
Náklady na přeměnu	12-14
Ostatní pořizovací náklady	15-18
Ocenění zásob u poskytovatelů služeb	19
Pořizovací náklady zemědělské produkce získané z biologických aktiv	20
Techniky ocenění pořizovacích nákladů	21-22
Nákladové vzorce	23-27
Čistá realizovatelná hodnota	28-33
Uznání nákladů ovlivňujících zisk	34-35
Zveřejňování	36-39
Datum účinnosti	40
Zrušení jiných předpisů	41-42

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 2 (novelizovaný v roce 1993) *Zásoby* a musí být aplikován na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Předmětem tohoto standardu je stanovení účetního řešení zásob. Hlavní otázkou účetnictví zásob je stanovení částky pořizovacích nákladů, která má být uznána jako aktivum a vedena jako aktivum až do okamžiku, kdy budou realizovány související výnosy. Standard popisuje postupy, jak stanovit pořizovací náklady a jak je následně uznat jako náklady ovlivňující zisk, včetně postupů pro jejich odepsání na úroveň jejich čisté realizovatelné hodnoty. Standard také popisuje nákladové vzorce, které se využívají při stanovování pořizovacích nákladů zásob.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. *Tento standard se použije u všech zásob s výjimkou:*

(a) *nedokončené výroby vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících smluv o poskytnutí služeb (viz IAS 11 - Stavební smlouvy);*

- (b) *finančních instrumentů;*
- a*
- (c) *biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělskou výrobou v době sklizně (viz IAS 41- Zemědělství).*
3. *Tento standard se nevztahuje na oceňování zásob držení:*
- (a) *výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské výroby po sklizni, minerálů a produktů z minerálů, a to v případech, kdy jsou oceněny - v souladu s běžně používanou praxí v daných odvětvích - v čisté realizovatelné hodnotě. Jsou-li tyto zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, změny dané hodnoty jsou uznány v ziscích nebo ztrátách za období, kdy došlo ke změně.*
- (b) *makléři/obchodníci s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, změny reálné hodnoty snížené o prodejní náklady jsou uznány v ziscích nebo ztrátách za období, kdy došlo ke změně.*
4. Zásoby uvedené v odstavci 3 (a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou například v případech, kdy byla sklizena úroda nebo vytěženy nerosty a prodej je zajištěn smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou, nebo pokud existuje aktivní trh se zanedbatelným rizikem toho, že se produkt neprodá. Tyto zásoby jsou vyloučeny (pouze) z požadavků na oceňování podle tohoto standardu.
5. Makléři/obchodníci jsou osoby, které nakupují nebo prodávají komodity pro jiné osoby nebo na svůj vlastní účet. Zásoby uvedené v odstavci 3(b) jsou zásadně pořízeny za účelem prodeje v blízké budoucnosti a generují zisk, který pochází z kolísání cen nebo z marží makléřů/obchodníků. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, jsou vyloučeny z požadavků oceňování podle tohoto standardu.

DEFINICE

6. *V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:*

Zásoby jsou aktiva:

(a) *držená za účelem prodeje v běžném podnikání;*

(b) *ve výrobním procesu, určená k prodeji;*

nebo

(c) *ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.*

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

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

7. Čistá realizovatelná hodnota se vztahuje k čisté částce, kterou daná účetní jednotka očekává při realizaci prodeje zásob při běžném podnikání. Reálná hodnota odráží částku, za kterou je možno stejné zásoby směřit za obvyklých podmínek mezi znalými a informovanými stranami na trhu. První hodnota je specifická pro určitou účetní jednotku; druhá hodnota není. Čistá realizovatelná hodnota zásob nemusí odpovídat reálné hodnotě snížené o prodejní náklady.

IAS 2

8. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené dalšímu prodeji, včetně například zboží, které za účelem dalšího prodeje pořizuje maloobchodní prodejce, nebo pozemky a jiný majetek určený dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu vyrobenou účetní jednotkou a zahrnují také materiál a dodávky, určené teprve ke spotřebě ve výrobním procesu. Jak je uvedeno v odstavci 19, v případě poskytovatelů služeb jsou součástí zásob náklady vynaložené na ty služby, u kterých účetní jednotka ještě neuznala související výnosy (viz Mezinárodní účetní standard IAS 18 - Výnosy).

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

9. *Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty.*

Pořizovací náklady zásob

10. *Pořizovací náklady zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.*

Náklady na nákup

11. Náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které podnik následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení zboží, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.

Náklady na přeměnu

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

Ostatní pořizovací náklady

15. Ostatní náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v tom případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Může být například vhodné zahrnout do ocenění zásob nevýrobní režie nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům.

16. Příkladem nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy, jsou:
- (a) neobvyklé množství odpadu, neúčelně vynaložené práce nebo jiných výrobních nákladů;
 - (b) náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm;
 - (c) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu;

a
 - (d) náklady na prodej.
17. IAS 23 *Výpůjční náklady* identifikuje omezené případy, kdy se do ocenění zásob zahrnují výpůjční náklady.
18. Účetní jednotka může nakoupit zásoby, jejichž úhrada bude mít odloženou splatnost. Jestliže je takové ujednání evidentně financujícího charakteru, tato část (například rozdíl mezi nákupní cenou za běžných úvěrových podmínek a zaplacenou částkou) se vykazuje jako úrokový náklad po období financování.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

19. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, vykazují je ve výši na ně vynaložených nákladů. Tyto náklady zahrnují zejména mzdové náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů na dohlížející pracovníky a včetně příslušných režii. Osobní a jiné náklady, vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu, se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy. Náklady na zásoby poskytovatelů služeb nezahrnují marži ani režijní náklady, které se často promítají do cen účtovaných poskytovateli služeb.

Požizovací náklady zemědělské produkce získané z biologických aktiv

20. V souladu se standardem IAS 41 - *Zemědělství* zahrnují zásoby zemědělskou produkci, kterou účetní jednotka získala z biologických aktiv a která při prvotním uznání v momentě sklizně byla oceněna v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Pro účely tohoto standardu toto ocenění představuje pořizovací náklady zásob.

Techniky ocenění pořizovacích nákladů

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

Nákladové vzorce

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

IAS 2

24. Individuálními pořizovacími náklady se rozumí, že konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní náklady. Je to vhodný postup v případě položek, které jsou vymezeny pro konkrétní projekt, bez ohledu na to, zda byly nakoupeny nebo vyrobeny. Konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně zaměnitelné. Za takových okolností lze použít metodu výběru položek, které zůstanou v zásobách, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na zisk nebo ztrátu.
25. ***Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování způsob uvedený v odstavci 23, se zásoby oceňují s použitím nákladových vzorců „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. Účetní jednotka použije stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby podobné povahy a s podobným použitím v účetní jednotce. U zásob s rozdílnou povahou nebo použitím lze oprávněně použít rozdílné nákladové vzorce.***
26. Zásoby používané například v jednom segmentu podnikání mohou mít v účetní jednotce jiné použití než stejný typ zásob používaný v účetní jednotce v jiném segmentu podnikání. Samotný rozdíl v geografickém umístění zásob (nebo v příslušných daňových pravidlech) však neopravňuje k používání rozdílných nákladových vzorců.
27. Vzorec FIFO předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny. Podle vzorce váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

Čistá realizovatelná hodnota

28. Pořizovací náklady zásob se nemusejí být zpětně získatelné, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Pořizovací náklady zásob nemusí být zpětně získatelné také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění jejich prodeje. Snižování ocenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva by neměla být oceněna na vyšší úrovni, než je očekávaný efekt z jejich prodeje nebo užívání.
29. Zásoby jsou obvykle odepisovány na úroveň čisté realizovatelné hodnoty na bázi individuálního přecenění. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které se vztahují ke stejné výrobní řadě, které mají podobný účel nebo konečné užití a vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti, a které nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny i jiné položky výrobní řady. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Obvyčejně poskytovatelé služeb kumulují pořizovací náklady každé služby, pro kterou samostatně stanovují prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.
30. Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejspolehlivějších podkladech, které jsou k dispozici v době stanovení odhadu předpokládané částky, za kterou budou zásoby realizovány. Tyto odhady přistupují k výkyvům cen nebo nákladům přímo se vztahujících ke skutečnostem, které se projeví po skončení účetního období tak, jako by potvrdzovaly podmínky existující na konci období.
31. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota určitého množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevně smluvených prodejů nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obvyklých prodejních cenách. Z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv mohou vzniknout rezervy. Tyto rezervy se zobrazují v souladu s Mezinárodním účetním standardem IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
32. Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřeceňují pod úroveň nákladů pořízení, pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převýší jejich čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností bude pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty jejich reprodukční náklady.

33. V každém období se provádí nový odhad realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení nebo jestliže existují jasné důkazy růstu čisté realizovatelné hodnoty vzhledem ke změnám ekonomickým podmínkám, částka odpisů se sníží (tj. snížení ocenění je omezeno částkou původního odpisu), takže nová účetní hodnota je nižší z pořizovacích nákladů a revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud je položka zásob oceněná čistou realizovatelnou hodnotou (neboť se její prodejní cena snížila) ještě na skladě v následujícím období a její prodejní cena se zvýší.

UZNÁNÍ NÁKLADŮ OVLIVŇUJÍCÍCH ZISK

34. *Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a veškeré ztráty zásob by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy ke snížení ocenění nebo ztrátám dojde. Všechna storna původně vykázaného sníženého ocenění, které jsou důsledkem zvýšení čisté realizovatelné hodnoty, jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk, a to v období, v němž k těmto stornům dojde.*
35. Některé zásoby mohou být přiřazeny k jiným aktivům, například zásoby, které jsou součástí pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odepisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby použitelnosti tohoto aktiva.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

36. *V účetní závěrce se zveřejní:*

- (a) *účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;*
- (b) *celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob, rozčleněných způsobem vhodným pro účetní jednotku;*
- (c) *účetní hodnota zásob oceňovaných reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady;*
- (d) *množství zásob uznané v daném období jako náklady ovlivňující zisk;*
- (e) *částka snížení ocenění zásob uznaná jako náklad ovlivňující zisk v období v souladu s odstavcem 34;*
- (f) *výše storn všech původně vykázaných snížení ocenění, která byla - v souladu s odstavcem 34 - uznána jako snížení hodnoty zásob vykázané v nákladech ovlivňujících zisk;*
- (g) *okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke stornům sníženého ocenění zásob v souladu s odstavcem 34;*

a

- (h) *účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.*
37. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetním ocenění různých kategorií zásob. Obecně lze zásoby členit na zboží, subdodávky, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky. Zásoby poskytovatelů služeb lze jednoduše popsat jako nedokončenou výrobu.
38. Účetní hodnota zásob uznaná v daném období jako náklady ovlivňující zisk, která se často označuje jako náklady na prodanou produkci, se skládá z nákladů, které byly původně zahrnuty do ocenění prodaných zásob, a dále z nepřijízené výrobní režie a z abnormálních částek výrobních nákladů. Za určitých okolností, daných podmínkami v účetní jednotce, zde mohou být zahrnuty další, například distribuční náklady.

IAS 2

39. Některé účetní jednotky volí odlišný formát výsledovky, v jehož důsledku se pořizovací náklady zásob uznané jako náklady ovlivňující zisk v období vykazují mimo tuto položku. Tento formát používají účetní jednotky, které vykazují náklady členěné podle jejich druhu. V takovém případě účetní jednotka uvádí náklady pořízení, uznané jako náklady ovlivňující zisk, jako náklady na spotřebu materiálu, osobní náklady a ostatní náklady zároveň s částkou čisté změny stavu zásob, k níž v období došlo.

DATUM ÚČINNOSTI

40. **Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.**

ZRUŠENÍ JINÝCH PŘEDPISŮ

41. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 2 – *Zásoby* (revidovaný v roce 1993).
42. Tento standard nahrazuje standard SIC-1 *Konzistentnost – různé nákladové vzorce k oceňování zásob*.
-

PŘÍLOHA

IAS 2

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Ve standardu IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, se mění odstavec 22 na následující znění:

22. Některé návody k rozvržení nákladů jsou uvedeny v dalších standardech. Např. odstavce 11-20 standardu IAS 2 - *Zásoby* (ve znění revidovaném v roce 2003) poskytují návod k přiřazování a rozvrhování nákladů na zásoby a odstavce 16 - 21 IAS 11 - *Stavební smlouvy* poskytují návod k přiřazování a rozvrhování nákladů na stavební smlouvy. Tyto návody mohou být užitečné i pro přiřazování a rozvrhování nákladů na segmenty.

A2. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

A3. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

IAS 8

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 8

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

OBSAH	Odstavec
Účel	1-2
Rozsah působnosti	3-4
Definice	5-6
Účetní pravidla	7-31
Výběr a aplikace účetních pravidel	7-12
Konzistence účetních pravidel	13
Změny v účetních pravidlech	14-31
Aplikace změn v účetních pravidlech	19-27
Retrospektivní aplikace	22
Omezení retrospektivní aplikace	23-27
Zveřejnění	28-31
Změny v účetních odhadech	32-40
Zveřejnění	39-40
Chyby	41-49
Omezení retrospektivního přepočtu	43-48
Zveřejnění chyb z minulých období	49
Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivního přepočtu	50-53
Datum účinnosti	54
Zrušení dalších materiálů	55-56

Novelizovaný standard nahrazuje IAS 8 *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*, a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit kritéria výběru a změn účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejnění změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb. Cílem tohoto standardu je zvýšit relevantnost a spolehlivost účetních závěrek organizace a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné organizace za předchozí období i s účetními závěrkami jiných organizací.
2. Požadavky na zveřejnění účetních pravidel s výjimkou změn v účetních pravidlech jsou stanoveny v IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

IAS 8

3. Tento standard se použije při výběru a aplikaci účetních pravidel a při účtování změn v účetních pravidlech, při změnách v účetních odhadech a opravách chyb za předchozí období.
4. Daňové dopady oprav chyb z předchozích období a retrospektivních úprav provedených při aplikaci změn v účetních pravidlech se zachycují a zveřejňují v souladu s IAS 12 - Daně ze zisku.

DEFINICE

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

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

Změna v účetních odhadech je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiv, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky. Změny v účetních odhadech jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje a - v souladu s tím - nejsou opravami chyb.

Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Zahrnují:

(a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;

(b) Mezinárodní účetní standardy;

a

(c) Interpretace výboru IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee - Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (Standing Interpretations Committee - Stálý interpretační výbor).

Významný Opomenutí nebo chybná uvedení jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost nebo povaha položky nebo jejich kombinace.

Chyby z předchozích období jsou opomenutí nebo zkreslené údaje v účetních závěrkách organizace za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací, které:

(a) byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání;

a

(b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek.

Takové chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, chybné interpretace skutečností, podvodu nebo přehlédnutí.

IAS 8

Retrospektivní aplikace je aplikace nového účetního pravidla na události a transakce tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy.

Retrospektivní přepoččet je oprava rozpoznání, oceňování a zveřejňování částek prvků finanční závěrky, jako by k chybě v předchozím období vůbec nedošlo.

Neproveditelný Aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže organizace ho nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí. U určitého předchozího období je neproveditelné provést změnu v účetních pravidlech zpětně nebo zpracovat retrospektivní přepoččet k nápravě chyb za následujících podmínek:

- (a) účinky retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu nelze stanovit;
- (b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepoččet vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení společnosti;

nebo

- (c) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepoččet vyžadují podstatné odhady částek a je nemožné objektivně rozlišit informace o těchto odhadech, které:

- (i) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky rozpoznány, oceněny nebo zveřejněny;

a

- (ii) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována k vydání

od dalších informací.

Prospektivní aplikace změn v účetních pravidlech a rozpoznání účinku změny v účetních odhadech znamená:

- (a) Aplikaci nového účetního pravidla na transakci, jinou událost a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla;

a

- (b) rozpoznání účinku změny na účetní odhady v běžném a budoucích obdobích ovlivněných změnou.

6. Hodnocení, zda opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů a zda je tedy podstatné, vyžaduje zvážení charakteristik daných uživatelů. *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky stanoví v odstavci 25 že „u uživatelů se předpokládá, že mají přiměřené znalosti o podnikatelských a ekonomických aktivitách a účetnictví a vůli studovat informace s náležitou péří“. Proto musí toto hodnocení zohlednit, jakou míru ovlivnění při přijímání ekonomických rozhodnutí lze oprávněně očekávat u uživatelů s těmito atributy.*

ÚČETNÍ PRAVIDLA

Výběr a aplikace účetních pravidel

7. *Jestliže se standard nebo interpretace specificky vztahuje na transakci, jinou událost nebo podmínku, účetní pravidla vztahující se k dané položce musí být stanovena na základě daného standardu nebo interpretace a v souladu s příslušnými návodů k implementaci vydanými IASB pro daný standard nebo interpretaci.*

8. IFRS určují účetní pravidla, která stanovila IASB. Výsledkem jsou účetní závěrky obsahující relevantní a spolehlivé informace o transakcích, dalších událostech a podmínkách, k nimž se vztahují. Tato pravidla nemusí být aplikována, je-li účinek jejich aplikace nevýznamný. Přesto je nesprávné vytvořit nebo ponechat neopravené nevýznamné odchylky od IFRS za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice organizace, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.
9. Implementační příručky ke standardům vydané IASB tvoří součást těchto standardů, a proto neobsahují požadavky kladené na účetní závěrky.
10. ***V případě absence standardu nebo interpretace, které by se vztahovaly konkrétně k transakci, jiné události nebo podmínce, musí management použít svůj úsudek při vývoji a použití účetních pravidel, jež zaručí, že dané informace budou:***
- (a) ***relevantní z hlediska přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů;***
 - a***
 - (b) ***spolehlivé v tom, že účetní závěrky:***
 - (i) ***musí prezentovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky organizace;***
 - (ii) ***odrážet ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, a nejen jejich právní formu;***
 - (iii) ***být neutrální, tj. bez zaujatosti;***
 - (iv) ***být opatrné;***
 - a***
 - (v) ***být kompletní ze všech podstatných hledisek.***
11. ***Při hodnocení popsaném v odstavci 10 musí management přihlédnout k následujícím zdrojům a zvážit jejich použitelnost (v sestupném pořadí):***
- (a) ***požadavky a návody ve standardech a interpretacích zabývajících se podobnými a souvisejícími otázkami;***
 - a***
 - (b) ***definice, kritéria rozpoznání a koncepce oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů v Koncepčním rámci.***
12. ***Při hodnocení popsaném v odstavci 10 může vedení rovněž zvažovat nejnovější rozhodnutí a prohlášení ostatních orgánů, které stanoví pravidla a zásady a které používají podobné koncepční rámce při vývoji účetních standardů, další účetní literaturu a přijaté postupy v daném oboru v rozsahu, který není v konfliktu se zdroji uvedenými v odstavci 11.***

Konzistence účetních pravidel

13. ***Organizace si zvolí a použije svá účetní pravidla konzistentně u podobných transakcí, ostatních událostí a podmínek, pokud standard nebo interpretace specificky nevyžadují nebo nepřipouští klasifikaci položek, pro kterou mohou být platná jiná pravidla. Jestliže standard nebo interpretace požaduje nebo připouští takovou kategorizaci, ke každé kategorii je vybráno a konzistentně aplikováno nejvhodnější účetní pravidlo.***

IAS 8

Změny v účetních pravidlech

14. **Organizace může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:**

(a) **je vyžadována standardem nebo interpretací;**

nebo

(b) **přinese účetní závěrku poskytující spolehlivé a více relevantní informace o důsledcích transakce, jiné události nebo podmínky na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky organizace.**

15. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky organizace za více období, aby rozeznali trendy v jeho finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích. Proto musí být v jednotlivých obdobích používána stejná účetní pravidla s výjimkou případů, kdy změna účetního pravidla splňuje kritéria odstavce 14.

16. **Změnami v účetních pravidlech nejsou:**

(a) **použití účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, událostí nebo podmínek, které nastaly dříve;**

a

(b) **použití nového účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se dříve nevyskytovaly nebo byly nevýznamné.**

17. **První přijetí pravidla k přecenění aktiv v souladu se standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 – Nehmotná aktiva, je změnou v účetním pravidle, ale posuzuje se jako přecenění v souladu s IAS 16 nebo IAS 38, spíše než podle tohoto standardu.**

18. Odstavce 19-31 se nevztahují na změny účetních pravidel popsanych v odstavci 17.

Aplikace změn v účetních pravidlech

19. **V souladu s odstavcem 23:**

(a) **organizace účtuje změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí standardu nebo interpretace v souladu s přechodnými ustanoveními (pokud existují) uvedenými v příslušném standardu nebo interpretaci;**

a

(b) **jestliže organizace změní účetní pravidlo po první aplikaci standardu nebo interpretace, které neobsahují specifická přechodná ustanovení vztahující se k dané změně, nebo změní účetní pravidla dobrovolně, aplikuje danou změnu retrospektivně.**

20. Pro účely tohoto standardu není dřívější aplikace standardu nebo interpretace dobrovolnou změnou v účetním pravidle.

21. V případě absence standardu nebo interpretace, které by se vztahovaly ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může management v souladu s odstavcem 12 použít účetní pravidlo podle nejnovějšího prohlášení jiných tvůrců standardů, které používají podobné koncepční rámce k vývoji účetních standardů. Jestliže se v důsledku přijetí takového opatření organizace rozhodne změnit účetní pravidlo, považuje se taková změna za dobrovolnou a zveřejní se jako dobrovolná změna účetních pravidel.

Retrospektivní aplikace

22. *Pokud je účetní pravidlo v souladu s odstavcem 23 aplikováno retrospektivně podle odstavce 19(a) nebo (b), organizace je povinna upravit počáteční zůstatek předmětných položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky zveřejněné u jednotlivých vykazovaných období, jako kdyby bylo použito nové účetní pravidlo vždy.*

Omezení retrospektivní aplikace

23. *Je-li odstavcem 19(a) nebo (b) vyžadována retrospektivní aplikace, musí být změna účetního pravidla aplikována retrospektivně s výjimkou případů, kdy je takový postup neproveditelný ke zjištění účinků v konkrétním období nebo kumulativních účinků změny.*
24. *Je-li neproveditelné stanovit účinky změny účetního pravidla v konkrétním období u srovnávacích informací za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, organizace použije nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejzazšího období, u kterého je retrospektivní aplikace proveditelná. Tímto obdobím může být běžné období. Dále je třeba provést odpovídající úpravy počátečních zůstatků všech komponent vlastního kapitálu, jichž se změna v daném období týká.*
25. *Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace upraví srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.*
26. *Jestliže organizace aplikuje nové účetní pravidlo retrospektivně, aplikuje nové účetní pravidlo na srovnávací informace za předchozí období pokud možno za co nejdříve období do minulosti. Retrospektivní aplikace na předchozí období není proveditelná, pokud není proveditelné stanovení kumulativního účinku na hodnoty počáteční i konečné rozvahy za dané období. Částka výsledných úprav vztahující se k obdobím před obdobím vykazovaným v dané účetní závěrce se provede v počátečním zůstatku jednotlivých komponent vlastního kapitálu, kterých se změna týká, v nejzazším vykazovaném období. Úpravy se obvykle provádějí v nerozdělených ziscích. Úpravy však mohou být provedeny také u jiných komponent vlastního kapitálu (například v souladu s některým standardem nebo interpretací). Jakékoliv jiné informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou také upraveny, je-li to proveditelné.*
27. *Je-li pro organizaci neproveditelné použít nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace aplikuje v souladu s odstavcem 25 nové pravidlo prospektivně od počátku nejbližšího možného období. Část kumulativních úprav aktiv, závazků a vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Změna účetních pravidel je povolena i v případě, že je neproveditelné aplikovat pravidlo prospektivně na kterékoliv předchozí období. Odstavce 50-53 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné aplikovat nové účetní pravidlo na jedno nebo několik předchozích období.*

Zveřejnění

28. *Pokud by první přijetí standardu nebo interpretace, které má dopad na běžné nebo kterékoliv předcházející období, mohlo mít dopad na budoucí období, s výjimkou, kdy je neproveditelné určit dopad úpravy, je organizace povinna zveřejnit následující skutečnosti:*
- (a) *název standardu nebo interpretace;*
 - (b) *jestliže to odpovídá danému stavu, informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními;*
 - (c) *podstatu změny účetního pravidla;*
 - (d) *jestliže to odpovídá danému stavu, popis přechodných ustanovení;*

IAS 8

- (e) jestliže to odpovídá danému stavu, přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období;
- (f) u aktuálního období a všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:
 - (i) na jednotlivé prvky řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla;
 - a
 - (ii) jestliže se na organizaci vztahuje IAS 33 – Zisk na akcii, pak základní i zředený zisk na akcii;
- (g) částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím a to v proveditelném rozsahu;
 - a
- (h) je-li retrospektivní aplikace pravidla vyžadovaná odstavcem 19(a) nebo (b) u určitého období neproveditelná nebo je neproveditelná u období před vykazovaným obdobím, okolnosti, které vedly k existenci daného stavu a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla aplikována.

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedené informace.

29. Jestliže dobrovolná změna účetního pravidla má účinek na aktuální nebo kterékoliv předchozí období, tento účinek se projevuje v daném období s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částku úprav, nebo jestliže může mít vliv na budoucí období, je organizace povinna zveřejnit následující skutečnosti:

- (a) podstatu změny účetního pravidla;
- (b) důvody, proč aplikace nového účetního pravidla poskytuje spolehlivé a více relevantní informace;
- (c) u běžného období a všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:
 - (i) jednotlivých položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla;
 - a
 - (ii) jestliže se na organizaci vztahuje IAS 33, pak základní i zředený zisk na akcii;
- (d) částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím a to v proveditelném rozsahu;
 - a
- (e) je-li retrospektivní aplikace pravidla u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelná, okolnosti, které vedly k existenci podmínky a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla aplikována.

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedené informace.

30. **Jestliže organizace neaplikovala nový standard nebo interpretaci, které byly vydány, ale dosud nejsou platné, je organizace povinna zveřejnit:**
- (a) **tuto skutečnost;**
 - a
 - (b) **známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace vztahující se k hodnocení možného účinku, který bude mít aplikace nového standardu nebo interpretace na účetní závěrku organizace v období před první aplikací.**
31. V souladu s odstavcem 30 organizace bere v úvahu zveřejnění následujících informací:
- (a) název nového standardu nebo interpretace;
 - (b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;
 - (c) datum, ke kterému je požadována aplikace standardu nebo interpretace;
 - (d) datum, ke kterému je plánována první aplikace standardu nebo interpretace;
 - a
 - (e) buď:
 - (i) rozbor účinku, který bude mít podle očekávání první aplikace standardu nebo interpretace na účetní závěrku společnosti;
 - nebo
 - (ii) jestliže tento vliv není znám nebo ho nelze přiměřeně odhadnout, pak prohlášení o daném účinku.

ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH

32. V důsledku nejistot, které jsou součástí podnikatelských aktivit, nemůže být mnoho položek účetních výkazů vyčísleno přesně, ale může být pouze odhadnuto. Proces odhadování vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných spolehlivých informacích. Mohou být například požadovány odhady:
- (a) nedobytných pohledávek;
 - (b) zastaralosti zásob;
 - (c) reálné hodnoty finančních aktiv nebo finančních závazků;
 - (d) doby životnosti odpisovaných aktiv, očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků zahrnutých v odpisovaných aktivech;
 - a
 - (e) záručních povinností.
33. Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

IAS 8

34. Odhady by měly být revidovány, jestliže se změní okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací či větších zkušeností. Vzhledem k jejich povaze se revize odhadu nevztahuje k předchozím obdobím a není opravou chyby.
35. Změna použité oceňovací báze je změnou v účetních pravidlech a není změnou v účetním odhadu. Někdy je obtížné rozlišit mezi změnou v účetním pravidle a změnou v účetním odhadu. Taková změna bývá zpracována jako změna v účetním odhadu.
36. **Účinek změny v účetním odhadu jiný, než změna podle odstavce 37, se zahrne prospektivně do určení čistého zisku nebo ztráty v:**
- (a) *období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období;*
- nebo*
- (b) *v období změny a v budoucích obdobích, pokud změna ovlivňuje obojí.*
37. **V rozsahu, ve kterém změna účetního odhadu dává podnět ke změně aktiv a závazků nebo se vztahuje k položce vlastního kapitálu, musí být uznána úpravou účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky vlastního kapitálu za dané období, k němuž se změna vztahuje.**
38. Prospektivní uznání účinku změny účetního odhadu znamená, že změna se aplikuje na transakce, jiné události a podmínky od data změny v odhadu. Změna v účetním odhadu se může týkat zisků a ztrát pouze běžného období, nebo zisků a ztrát jak běžného období, tak období budoucích. Například změna v odhadu částky nedobytných pohledávek se týká zisků a ztrát pouze běžného období, a proto je vykázána v běžném období. Avšak změna odhadu doby životnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických užitků odpisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady v běžném období a v každém období během zbývajících doby použitelnosti aktiva. V obou případech je účinek změny vztahující se k běžnému období vykázán jako výnos nebo náklad v běžném období. Jakýkoli dopad na budoucí období se vykáže jako výnos nebo náklad v těchto budoucích obdobích.

Zveřejnění

39. **Organizace je povinna zveřejnit povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají významný vliv v běžném období nebo je možno předpokládat jejich významný vliv v budoucích obdobích, s výjimkou zveřejnění účinků na budoucí období v případech, kdy je neproveditelné odhadnout tyto účinky.**
40. **Jestliže částka účinku na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, organizace je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**

CHYBY

41. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetních závěrek. Účetní závěrky neodpovídají IFRS, pokud obsahují významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice organizace, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků. Potenciální chyby v běžném období odhalené v daném období jsou upraveny před schválením účetní závěrky k vydání. Významné chyby však někdy nejsou odhaleny dříve než v následujícím období a tyto chyby z předchozích období jsou opraveny ve srovnávacích informacích vykazovaných v účetní závěrce následujícího období (viz odstavce 42-47).

42. **V souladu s odstavcem 43 je organizace povinna opravit významné chyby z předchozích období retrospektivně v prvním vydání účetní závěrky schválené k vydání po odhalení chyb. Tato oprava bude provedena:**

(a) **přepočtem srovnávacích částek za předchozí vykazovaná období, ve kterých došlo k chybě;**

nebo

(b) **jestliže se chyba objevila před prvním vykazovaným obdobím, pak přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a vlastního kapitálu k prvnímu vykazovanému období.**

Omezení retrospektivního přepočtu

43. **Chyba z předchozích období musí být opravena retrospektivním přepočtem s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit účinky na dané období nebo kumulovaný účinek chyby.**

44. **Je-li neproveditelné určit účinky chyby specifické pro dané období na srovnávací informace za jedno nebo několik vykazovaných předchozích období, je organizace povinna přepočítat počáteční zůstatky aktiv, závazků a vlastního kapitálu za první období, pro které je retrospektivní přepočet proveditelný (může to být běžné období).**

45. **Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní účinky chyby na všechna předchozí období, organizace přepočte srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od prvního možného data.**

46. **Oprava chyby z předchozích období je vyloučena ze zisků nebo ztrát období, ve kterém byla odhalena. Jakékoliv jiné vykázané informace týkající se předchozích období včetně všech historických souhrnů finančních dat, jsou přepočteny tak daleko do minulosti, jak je to proveditelné.**

47. **Je-li neproveditelné stanovit hodnotu chyby (například chyba v aplikaci účetního pravidla) za všechna předchozí období, organizace upraví v souladu s odstavcem 45 srovnávací informace prospektivně od prvního možného data. Část kumulativních přepočtů aktiv, závazků a vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Odstavce 50-53 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné opravit chybu v jednom nebo několika předchozích obdobích.**

48. **Opravy chyb se odlišují od změn v účetních odhadech. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat revizi, pokud vejde ve známost dodatečná informace. Například zisk nebo ztráta z výsledku podmíněné události neznamená opravu chyby.**

Zveřejnění chyb z minulých období

49. **V souladu s odstavcem 42 je organizace povinna zveřejnit následující informace:**

(a) **podstatu chyby z předchozích období;**

(b) **u všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku oprav:**

(i) **jednotlivých položek rádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla;**

a

(ii) **jestliže se na organizaci vztahuje IAS 33, pak základní i zředěný zisk na akcii;**

IAS 8

(c) částku opravy na počátku prvního vykazovaného předchozího období;

a

(d) je-li retrospektivní přepočet u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelný, okolnosti, které vedly k existenci daného stavu a popis, jak a odkdy byla chyba opravena.

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedená zveřejnění.

NEPROVEDITELNOST RETROSPEKTIVNÍ APLIKACE A RETROSPEKTIVNÍHO PŘEPOČTU

50. Za určitých okolností je neproveditelné upravit srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v předchozím období shromážděny způsobem, který umožňuje retrospektivní aplikaci nového účetního pravidla (včetně prospektivní aplikace na předchozí období podle odstavců 51 – 53) nebo přepočet oprav v případě chyb z předchozích období, a proto může být neproveditelné provést rekonstrukci daných informací.
51. Často je třeba zpracovat odhady aplikace účetních pravidel na prvky účetní závěrky vykázané nebo zveřejněné v souvislosti s transakcemi, jinými událostmi nebo podmínkami. Odhad je neodmyslitelně subjektivní a odhady mohou být zpracovány po rozvahovém datu. Vývoj odhadů je potenciálně obtížnější, jestliže se provádí retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo zpracování přepočtu při opravě chyb z předchozích období, protože uplynula dlouhá doba od příslušné transakce, jiné události nebo podmínky. Cíl odhadů vztahujících se k předchozím obdobím však zůstává stejný jako u odhadů prováděných u běžného období. Odhad by měl odrážet okolnosti, které existovaly v době, kdy se objevila předmětná transakce, jiná událost nebo podmínka.
52. Retrospektivní aplikace nového účetního pravidla nebo oprava chyb z předchozích období proto vyžaduje rozlišovat informace, které
- (a) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu transakce, jiné události nebo podmínky,
- a
- (b) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována k vydání

od dalších informací. U některých typů odhadů (například odhad reálné hodnoty nezaložený na zjiitelné ceně nebo zjiitelném vstupu) je neproveditelné rozlišit tyto typy informací. Pokud by retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžadoval podstatný odhad, u kterého je nemožné rozlišit uvedené dva typy informací, je neproveditelné použít nové účetní pravidlo nebo opravu chyb z předchozího období retrospektivně.

53. Zpětný pohled se nepoužívá při aplikaci nového účetního pravidla nebo při opravě částek na základě chyb z předchozích období v případě předpokladů toho, jaké záměry mělo vedení v předchozím období nebo v odhadu vykazovaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v předchozím období. Jestliže organizace například opraví chybu z předchozích období týkající se ocenění finančních aktiv dříve klasifikovaných jako investice držené do splatnosti v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, nezmění své základní ocenění za dané období, jestliže vedení později rozhodlo nedržet tyto investice do splatnosti. Jestliže organizace opraví chybu z předchozích období ve výpočtu svých závazků vztahujících se k akumulovaným nemocenským dávkám zaměstnanců v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*, nebere v úvahu informace o období neobvykle silné epidemie chřipky v následujícím období, které se dozvěděla po schválení účetní uzávěrky za předchozí období k vydání. Skutečnost, že podstatné odhady bývají často třeba při změnách srovnávacích informací vykazovaných za předchozí období, nebrání spolehlivým úpravám nebo opravám srovnávacích informací.

DATUM ÚČINNOSTI

IAS 8

54. **Organizace použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.**

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

55. Tento standard nahrazuje IAS 8- Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech revidovaný v roce 1993.
56. Tento standard nahrazuje následující interpretace:
- (a) SIC-2: Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů;
 - a
 - (b) SIC-18 Konzistence – Alternativní metody.
-

IAS 8

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. IAS 7 Výkazy peněžních toků se mění takto:

Odstavce 29 a 30 o mimořádných položkách se ruší.

A2. IAS 12 Daně ze zisku se mění následovně.

Odstavec 62(b) byl změněn na následující znění:

- (b) úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku, která je výsledkem buď změny v účetních pravidlech aplikované retrospektivně, nebo opravy chyb (viz IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby).

Odstavec 80(h) byl změněn na následující znění:

- (h) částka daňových nákladů (výnosů) vztahující se k těmto změnám v účetních pravidlech a chybám, které jsou zahrnuty do zisků nebo ztrát v souladu s IAS 8, protože nemůže být zaúčtována retrospektivně.

Odstavce 81(b) a 83 se ruší.

A3. IAS 14 Vykazování podle segmentů byl změněn následovně.

Definice účetních pravidel v odstavci 8 se mění na následující znění:

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

Odstavec 60 byl změněn na následující znění:

60. IAS 1 vyžaduje, jsou-li položky výnosů a nákladů významné, aby jejich povaha a částka byly uvedeny samostatně. IAS 1 nabízí množství příkladů, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení, rezerv na restrukturalizaci, vyřazení pozemků, budov a zařízení a dlouhodobých finančních investic, ukončovaných činností, urovnání sporů a rozpuštění rezerv. Není záměrem odstavce 59 měnit třídění jakýchkoli takových položek nebo měnit způsob oceňování takových položek. Zveřejnění informací doporučené tímto odstavcem však mění úroveň, na které by měl být hodnocen význam takových položek pro účely zveřejnění, z úrovně organizace na úroveň segmentu.

Odstavce 77 a 78 byly změněny na následující znění:

77. O změnách v účetních pravidlech použitých organizací pojednává IAS 8. IAS 8 požaduje, aby se změny v účetních pravidlech prováděly jen tehdy, pokud je to požadováno standardem nebo interpretací, nebo pokud změny přinesou spolehlivější a více relevantní informace o transakcích, dalších událostech nebo podmínkách v účetní závěrce organizace.

78. Změny v účetních pravidlech použitých na úrovni organizace, které ovlivňují informace segmentu, jsou zpracovány v souladu s IAS 8. Pokud nový standard nebo interpretace nepožadují jinak, IAS 8 vyžaduje, aby:

- (a) změna účetního pravidla byla aplikována retrospektivně a informace z předchozích období byly přepočteny s výjimkou případů, kdy je takový postup neproveditelný ke zjištění účinků specifických dle období nebo kumulativních účinků změny;

- (b) jestliže retrospektivní aplikace není proveditelná ve všech vykazovaných obdobích, nové účetní pravidlo musí být aplikováno retrospektivně od prvního možného data;

a

- (c) je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní účinky nového účetního pravidla, nové účetní pravidlo bude aplikováno prospektivně od prvního možného data.

Byly provedeny následující změny, které odstraňují odkazy k mimořádným položkám:

- (a) v odstavci 16 je v definici výnosu segmentu zrušen pododstavec (a).

- (b) v odstavci 16 je v definici výdajů segmentu zrušen pododstavec (a).

A4. IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* byl změněn následovně.

Odstavec 131 byl změněn na následující znění:

131. Třebaže tento standard nevyžaduje zvláštní zveřejnění o dalších dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích, jiné standardy mohou vyžadovat zveřejnění například v případech, kdy výdaje plynoucí z těchto požitků jsou významné, a proto vyžadují zveřejnění v souladu s IAS 1 - *Prezentace účetní závěrky*. V případech, kdy je to vyžadováno IAS 24 - *Zveřejnění spřízněných stran*, zveřejní organizace informace o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management.

Odstavec 142 byl změněn na následující znění:

142. V souladu s požadavky IAS 1 zveřejní organizace povahu a hodnotu nákladů, jsou-li významné. Požitky při ukončení pracovního poměru mohou mít za následek náklad, jehož zveřejnění je nutné z hlediska dodržení shora zmíněného požadavku.

Odstavec 160 byl změněn na následující znění:

160. IAS 8 se vztahuje na případy, kdy organizace změní svá účetní pravidla tak, aby odrážela změny specifikované v odstavcích 159 a 159A. Při aplikaci těchto změn retrospektivně, jak požaduje IAS 8, organizace jedná s danými změnami, jako kdyby byly aplikovány současně se zbytkem daného standardu.

A5. V IAS 20 *Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory* byly odstavce 20-22 změněny na následující znění:

20. ***Státní dotace, nárokováná jako kompenzace za již vzniklé náklady nebo již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory organizací s žádnými budoucími příbuznými náklady, se uzná jako výnos období, ve kterém se stane nárokovanou.***

21. Za některých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci organizaci spíše než jako stimulace pro vynaložení specifických výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na individuální organizaci a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou zaručit přiznání dotace jako výnosu v období, kdy se organizace kvalifikuje k jeho přijetí, s vysvětlením, které má zajistit, že se jeho účinku jasně rozumí.

22. Státní dotace se může stát nárokovanou jako kompenzace za vzniklé náklady nebo ztráty utrpěné v předchozím období. Taková dotace se uznává jako výnos období, ve kterém se stává nárokovanou, s vysvětlením, které má zajistit, že se jeho účinku jasně rozumí.

A6. V IAS 22 - *Podnikové kombinace* je zrušen odstavec 100.

IAS 8

A7. V IAS 23 – *Výpůjční náklady* byl odstavec 30 změněn na následující znění:

30. ***Jestliže přijetí tohoto standardu přináší změnu v účetních pravidlech, je organizaci doporučeno, aby upravila svou účetní závěrku podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Alternativně organizace aktivují pouze ty výpůjční náklady vynaložené po datu účinnosti tohoto standardu, které splňují kritéria pro aktivaci.***

A8. IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* byl změněn následovně.

Odstavec 17 byl změněn na následující znění:

17. Příklady typů zveřejnění informací požadovaných odstavcem 16 jsou uvedeny níže. Jednotlivé standardy a interpretace poskytují návod ke zveřejnění celé řady těchto informací:

- (a) odpis zásob na jejich čistou realizovatelnou hodnotu a zrušení takového odpisu;
- (b) vykázání ztráty ze snížení hodnoty budov, strojů a zařízení, dlouhodobých nehmotných aktiv nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze snížení hodnoty;
- (c) rozpuštění jakýchkoliv rezerv na náklady restrukturalizace;
- (d) akvizice nebo vyřazení položek budov, strojů a zařízení;
- (e) přísliby nákupu budov, strojů a zařízení;
- (f) urovnání sporů;
- (g) opravy chyb z minulých období;
- (h) [zrušen];
- (i) jakékoliv prodlení ve splácení půjček nebo porušení smlouvy o půjčce, která nebyla napravena k rozvahovému dni nebo před ním;
a
- (j) transakce se spřízněnými stranami.

Odstavce 24, 25 a 27 byly změněny na následující znění:

24. IAS 1 - *Prezentace účetní závěrky* a IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* definují položku jako významnou, jestliže její opomenutí nebo zkrácení by mohlo ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. IAS 1 vyžaduje samostatné zveřejnění významných položek včetně (například) ukončovaných činností a IAS 8 vyžaduje zveřejnění změn v účetních odhadech, chyb a změn účetních pravidel. Tyto dva standardy však neobsahují žádné vodítko ke kvantifikaci významnosti položek.

25. Vzhledem k tomu, že stanovení významnosti vyžaduje vždy individuální posouzení, vychází tento standard při rozhodování o vykázání a zveřejnění z dat daného mezitímního období tak, aby byla zajištěna srozumitelnost mezitímních údajů. Tak jsou například neobvyklé položky, změny účetních pravidel nebo odhadů a chyby vykázány a zveřejněny na základě významnosti vztažené k datům mezitímního období, aby se zabránilo zavádějícím závěrům, které mohou být důsledkem nezveřejnění. Hlavním cílem je zajistit, aby mezitímní účetní závěrka obsahovala veškeré informace, které jsou důležité pro pochopení finanční pozice a výkonnosti organizace v průběhu mezitímního období.

27. IAS 8 vyžaduje zveřejnění podstaty a (pokud je to možné) částky změny odhadu, který má buď významný dopad na běžné období, nebo se očekává významný dopad v následujících obdobích. Odstavec 16(d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se k odpisům zásob, restrukturalizaci, resp. ztrátám ze snížení hodnoty, které byly zveřejněny v předchozím mezitímním období účetního roku. Zveřejnění, vyžadovaná předchozím odstavcem, jsou v souladu s požadavky IAS 8 a jsou zamýšlena s úzce vymezeným cílem - pouze ve vztahu ke změnám v odhadech. Nevyžaduje se, aby organizace zahrnula do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

Odstavce 43 a 44 byly změněny na následující znění:

43. ***Jiná změna účetního pravidla než taková, pro kterou je postup přechodu specifikován novým standardem nebo interpretací, se vyjádří:***

- (a) *přepřeprocováním účetní závěrky za předchozí mezitímní období běžného účetního roku a srovnávacích mezitímních období předchozího účetního období, které bude přepřeprocováno v roční účetní závěrce v souladu s IAS 8;*

nebo

- (b) *Je-li neproveditelné stanovit na počátku účetního období, kdy je aplikováno nové účetní pravidlo, kumulativní účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace upraví účetní závěrky předchozích mezitímních období běžného účetního období a srovnávací mezitímní období předchozího účetního období tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.*

44. Jedním z cílů předchozího pravidla je zabezpečit, že se pro konkrétní druh transakcí použije jediné účetní pravidlo v průběhu celého účetního období. Podle IAS 8 se zohlední změna účetního pravidla jejím retrospektivním uplatněním prostřednictvím přepočtu účetních dat předchozích období, pokud je to proveditelné. Nicméně, pokud je neproveditelné určit částku opravy předchozích účetních let spolehlivě, uplatňuje se podle IAS 8 nové pravidlo prospektivně od nejbližšího možného data. Důsledkem pravidla odstavce 43 je požadavek uplatnění jakékoliv změny účetního pravidla v průběhu běžného účetního období retrospektivně od začátku účetního období, nebo je-li to neproveditelné, prospektivně nejpozději od počátku účetního období.

A9. V IAS 35 - *Ukončované činnosti* se ruší odstavce 41, 42 a 50.

A10. V IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*, odstavec 13 Úvodu se ruší a ruší se odstavce 120 a 121.

A11. V IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* se ruší odstavec 94.

A12. V IAS 38 - *Nehmotná aktiva* je zrušen odstavec 120.

A13. V SIC-12 *Konsolidace - jednotky zvláštního určení*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace se stává účinnou pro roční účetní období počínající 1. července 1999 nebo později; dřívější aplikace je podporována. Změny v účetních pravidlech musí být provedeny podle požadavků IAS 8.

A14. V SIC-13 *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace vstupuje v platnost pro roční účetní závěrky za období počínající 1. lednem 1999 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Změny v účetních pravidlech musí být provedeny podle požadavků IAS 8.

IAS 8

- A15. V SIC-21 *Daně ze zisku – zpětná ziskatelost přeceněných neodepisovatelných aktiv*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá platnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

- A16. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

- A17. V SIC-25 *Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá platnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

- A18. V SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá platnosti dne 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

- A19. V SIC-31 *Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá platnosti dne 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

- A20. V IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* byla definice Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v příloze A změněna na následující znění:

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standards)

Standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB (*International Accounting Standards Board*). Zahrnují:

- (a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;

- (b) Mezinárodní účetní standardy;

a

- (c) Interpretace výboru IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee* – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (*Standing Interpretations Committee* – Stálý interpretační výbor).

- A21. Záhlaví IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* bylo změněno na následující znění:

Mezinárodní standard účetního výkaznictví 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (IFRS 1) je stanoven v odstavci 1-47 a přílohách A – C. Všechny odstavce jsou si co do významnosti rovny. **Tučným písmem** jsou tištěny hlavní zásady standardu. Termíny definované v příloze A jsou při prvním výskytu ve standardu *kurzívou*. Definice ostatních termínů jsou stanoveny v glosáři Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. IFRS 1 je třeba číst v kontextu svého vlastního účelu, příslušného zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví* a *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky*. IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* slouží jako podklad při volbě a aplikaci účetních postupů v případech, které nejsou výslovně upraveny.

A22. Záhloví všech ostatních mezinárodních účetních standardů se nahrazují novým záhlavím následujícího znění:

Mezinárodní účetní standard X *Název slovy* (IAS X) je vymezen odstavci 1-000 [a přílohami A-C]^(†). Všechny odstavce jsou si co do významu rovny, i když je Rada IASB přijala v původním formátování IASC. IAS X je třeba číst v kontextu svého vlastního účelu, [příslušného zdůvodnění závěrů]^(**), *Předmluvy k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví a Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky*. IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* slouží jako podklad při volbě a aplikaci účetních postupů v případech, které nejsou výslovně upraveny.

(†) Vztahuje se jen na přílohy, které jsou součástí standardu.

(**) Vztahuje se jen na případy, kdy standard obsahuje účel nebo je provázen zdůvodněním závěrů.

A23. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně mezinárodních účetních standardů a interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy k aktuální verzi IAS 8 - *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* změněny na odkazy k IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

IAS 10

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 10

Události po rozvahovém dni

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2
Definice	3-7
Rozpoznání a oceňování	8-13
Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy	8-9
Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy	10-11
Dividendy	12-13
Předpoklad trvání podniku	14-16
Zveřejňování	17-22
Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění	17-18
Aktualizace zveřejnění podmínek k rozvahovému dni	19-20
Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy	21-22
Datum účinnosti	23
Ukončení platnosti standardu ias 10 (revidovaného v roce 1999)	24

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) *Události po rozvahovém dni* a musí být aplikován na roční účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit:
 - (a) kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události po rozvahovém dni;
 - a
 - (b) zveřejnění, která musí účetní jednotka podat o datu, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a o událostech po rozvahovém dni.

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

DEFINICE

IAS 10

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

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

- (a) *události prokazující okolnosti, které existovaly již k rozvahovému dni (události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy);*

a

- (b) *události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni (události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy).*

4. Proces potřebný ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění se bude lišit podle struktury vedení podniku, podle zákoných požadavků a postupů vedoucích k přípravě a dokončení účetních výkazů.
5. V některých případech se vyžaduje, aby účetní jednotka předložila svou účetní závěrku ke schválení akcionářům až po datu, kdy byla závěrka vydána. V takových případech se považuje za datum schválení účetní závěrky datum schválení ke zveřejnění, a nikoliv datum, kdy účetní závěrku schválili akcionáři.

Příklad:

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

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

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

Příklad:

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

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

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

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy

8. **Účetní jednotka upravuje částky vykazované v účetních výkazech tak, aby odrážely upravující události po rozvahovém dni.**

IAS 10

9. V následujících bodech jsou uvedeny příklady takových upravujících událostí, u nichž se vyžaduje, aby účetní jednotka provedla úpravu částek vykazovaných v účetních výkazech nebo vykázal položky, které předtím nebyly rozpoznány:
- (a) nařízení v případě soudního sporu vydané po rozvahovém dni, které potvrzuje, že účetní jednotka měla k rozvahovému dni současný závazek. Účetní jednotka upraví všechny dříve vykázané rezervy související s daným soudním sporem v souladu s standardem IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nebo vykáže novou rezervu. Účetní jednotka již nebude zveřejňovat podmíněný závazek, protože rozhodnutí soudu představuje další důkaz zvažovaný v souladu s odstavcem 16 standardu IAS 37.
 - (b) získání informace po rozvahovém dni svědčící o tom, že k rozvahovému dni došlo ke snížení hodnoty některého z aktiv, nebo že původně vykázaná částka tohoto znehodnocení vyžaduje úpravu. Například:
 - (i) bankrot zákazníka, ke kterému došlo po rozvahovém dni, obvykle potvrzuje ztrátu, jež existovala již k rozvahovému dni v položce obchodních pohledávek, a skutečnost, že účetní jednotka musí upravit účetní hodnotu těchto pohledávek z obchodního styku;
 - a
 - (ii) prodej zásob po rozvahovém dni může podat průkaznou informaci o jejich čisté realizovatelné hodnotě k rozvahovému dni.
 - (c) po rozvahovém dni byly zjištěny náklady na pořízení nakupovaného aktiva nebo výsledek z prodeje aktiva, jejichž nákup, resp. prodej, se uskutečnil před rozvahovým dnem.
 - (d) po rozvahovém dni byla stanovena částka podílů na zisku nebo odměn v případě, že účetní jednotka měla k rozvahovému dni smluvní nebo mimosmluvní závazek provést takovou platbu jako výsledek událostí před rozvahovým dnem (viz IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*).
 - (e) odhalení zpronevěr nebo chyb, které ukazují, že účetní závěrka není správná.

Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy

10. **Účetní jednotka neupravuje částky vykazované v účetních výkazech tak, aby odrážely neupravující události po rozvahovém dni.**
11. Příkladem neupravujících událostí po rozvahovém dni jsou poklesy tržní hodnoty investic, ke kterým dochází v době mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Takový pokles tržní ceny se obvykle nevztahuje k podmínkám vykazání investic k rozvahovému dni, ale odráží okolnosti, které nastaly až následně. Z tohoto důvodu účetní jednotka neupravuje částku investic vykázaných ve svých účetních výkazech. Obdobně účetní jednotka neupravuje částky investic vykázaných k rozvahovému dni přesto, že poskytuje ke zveřejnění dodatečné informace v souladu s odstavcem 21.

Dividendy

12. **Jestliže účetní jednotka ohlásí dividendy držitelům nástrojů vlastního kapitálu (jak jsou definovány v IAS 32 - Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace) po rozvahovém dni, účetní jednotka nevykáže tyto dividendy jako závazek k rozvahovému dni.**
13. Jestliže jsou dividendy ohlášeny po rozvahovém dni (tj. dividendy jsou schváleny a již nezávisí na rozhodnutí účetní jednotky), ale před schválením účetní závěrky, pak se dividendy nevykáží k rozvahovému dni jako závazek, protože nesplňují kritérium v současnosti existujícího závazku podle standardu IAS 37. Takové dividendy jsou zveřejněny v komentáři k účetní závěrce v souladu se standardem IAS 1 - *Sestavování a předkládání účetní závěrky*.

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

IAS 10

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

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění

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

Aktualizace zveřejnění podmínek k rozvahovému dni

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

Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy

21. **Jsou-li události po rozvahovém dni nevyžadující úpravu účetních výkazů významné, jejich vynechání by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, provedená na základě účetní závěrky. V souladu s tím musí účetní jednotka zveřejnit následující údaje pro všechny významné kategorie událostí po rozvahovém dni nevyžadujících úpravu účetních výkazů:**

- (a) **povahu události;**

a

IAS 10

(b) *odhad hodnotového dopadu události nebo prohlášení o tom, že takový odhad není možno provést.*

22. Následují příklady událostí po rozvahovém dni nevyžadujících úpravu účetních výkazů, které je obecně třeba zveřejnit:

- (a) důležitá podniková kombinace po rozvahovém dni (IAS 22 - *Podnikové kombinace* vyžaduje v takových případech specifická zveřejnění) nebo vyřazení hlavní dceřiné společnosti;
- (b) oznámení plánu ukončit činnost, vyřazení aktiv nebo úhrada závazků přiřaditelných ukončované činnosti nebo uzavření závazných dohod o prodeji těchto aktiv nebo úhrad takových závazků (viz IAS 35 - *Ukončované činnosti*);
- (c) důležité nákupy a vyřazení aktiv nebo vyvlastnění důležitých aktiv státem;
- (d) zničení důležitého provozního zařízení požárem po rozvahovém datu;
- (e) oznámení nebo zahájení realizace důležité restrukturalizace (viz IAS 37);
- (f) důležité operace s kmenovými i potenciálními kmenovými akciemi, ke kterým došlo po rozvahovém dni (IAS 33 - *Zisk na akcii* vybízí podnik ke zveřejnění popisu takových operací s výjimkou kapitalizace a štěpení akcií nebo opaku štěpení akcií, u kterých se podle standardu IAS 33 vyžaduje provedení úprav);
- (g) abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo směnných kursů, ke kterým došlo po rozvahovém dni;
- (h) změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vešly v platnost nebo byly oznámeny po rozvahovém dni a mají významný vliv na splatnou daň nebo odložený daňový závazek či pohledávku (viz IAS 12 - *Daně ze zisku*);
- (i) vznik podstatného závazku nebo podmíněného závazku, jako je například vydání významných záruk;
a
- (j) zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až po rozvahovém dni.

DATUM ÚČINNOSTI

23. **Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.**

UKONČENÍ PLATNOSTI STANDARDU IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROCE 1999)

24. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* (revidovaný v roce 1999).

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Ve standardu IAS 22 – *Podnikové kombinace* byl odstavec 97 změněn na následující znění:

97. Podnikové kombinace, jež se uskutečnily po rozvahovém dni a před datem, k němuž je schválena účetní závěrka jednoho z kombinujících podniků ke zveřejnění, se zveřejní tehdy, jestliže jsou významné a jejich nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky (viz standard IAS 10 - *Události po rozvahovém dni*).

A2. Ve standardu IAS 35 *Ukončované činnosti* se mění odstavec 32 na následující znění:

32. K vyřazování majetku, splácení závazků, uzavírání závazných prodejních smluv, jež jsou uvedeny v předchozím odstavci, může dojít současně s výchozí událostí ke zveřejnění nebo v období, v němž k výchozí události došlo, ale i v pozdějším období. Pokud některá aktiva přiřaditelná ukončované činnosti byla již prodána nebo jsou předmětem jedné nebo více závazných prodejních smluv uzavřených po rozvahovém dni, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, musí účetní závěrka v souladu se standardem IAS 10 - *Události po rozvahovém dni* obsahovat zveřejnění vyžadovaná odstavcem 31 pouze v případech, kdy jejich účinek je významný a nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

A3. Ve standardu IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* se mění znění odstavce 18 Úvodu a odstavec 75 na následující znění a odstavec 96 je zrušen:

18. Tento Standard definuje podmíněný závazek jako:

(a) ...

75. Rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo jejího představenstva o restrukturalizaci, které bylo provedeno před rozvahovým dnem, nezakládá mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, ledaže by účetní jednotka před rozvahovým dnem:

(a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace;

nebo

(b) oznámila dostatečně specifickým způsobem hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolal reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Jestliže účetní jednotka zahájí provádění plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní kroky těm, kteří tím budou ovlivněni, až po rozvahovém dni, pak je v souladu se standardem IAS 10 *Události po rozvahovém dni* třeba provést zveřejnění, je-li restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

96. [Vypuštěn]

A4. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně mezinárodních účetních standardů a interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy k aktuální verzi standardu IAS 10 *Události po rozvahovém dni* změněny na odkazy k standardu IAS 10 *Události po rozvahovém dni*.

Pozemky, budovy a zařízení

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Definice	6
Uznání pozemků, budov a zařízení	7-14
Počáteční pořizovací náklady	11
Následné výdaje	12-14
Oceňování k okamžiku uznání	15-28
Součásti pořizovacích nákladů	16-22
Oceňování pořizovacích nákladů	23-28
Oceňování po uznání	29-66
Model ocenění pořizovacími náklady	30
Přeceňovací model	31-42
Účetní odpisy	43-62
Odepisovatelná částka a odpisové období	50-59
Odpisové metody	60-62
Snížení hodnoty	63-64
Kompenzace snížení hodnoty aktiv	65-66
Odúčtování	67-72
Zveřejňování	73-79
Přechodná ustanovení	80
Datum účinnosti	81
Zrušení dalších předpisů	82-83

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 16 (novelizovaný v roce 1998) *Pozemky, budovy a zařízení* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Účelem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost posoudit investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic. Základní problémy v účtování pozemků, budov a zařízení spočívají ve vykazování aktiv, určení jejich účetních hodnot a částek odpisů a snížení hodnot, které se k nim vztahuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

IAS 16

2. **Tento Standard se vztahuje k účtování pozemků, budov a zařízení s výjimkou případů, kdy jiný standard požaduje nebo připouští odlišný účetní postup.**

3. Tento standard se nevztahuje na:

(a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz standard IAS 41 - *Zemědělství*).

ani

(b) těžební práva a zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů.

Tento Standard se však vztahuje na pozemky, budovy a zařízení užitá k rozvoji nebo podpoře aktiv uvedených v bodě (a) nebo (b).

4. Ostatní standardy mohou vyžadovat vykazování položek pozemků, budov a zařízení na základě přístupu odlišného od tohoto standardu. Například standard IAS 17 *Leasingy* vyžaduje od účetní jednotky, aby vyhodnotila uznání položky pronajatého pozemku, budovy a zařízení na základě převodu rizik a odměn. V těchto případech však všechny ostatní aspekty účetního přístupu k těmto aktivům (včetně odpisování) podléhají požadavkům tohoto standardu.
5. Účetní jednotka je povinna použít tento standard na nemovitý majetek stavěný nebo rozvíjený k budoucímu použití, který dosud nespĺňuje definici „investice do nemovitosti“ podle standardu IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Jakmile je výstavba nebo vývoj nemovitosti dokončen, nemovitost se stává investicí do nemovitosti a účetní jednotka je povinna použít standard IAS 40. Standard IAS 40 se rovněž vztahuje na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány pro pokračující budoucí využívání formou investice do nemovitosti. Účetní jednotka využívající u investic do nemovitostí model oceňování pořizovacími náklady v souladu se standardem IAS 40 použít v tomto standardu model oceňování pořizovacími náklady.

DEFINICE

6. **V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:**

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum vykázáno po odečtení oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

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

Odepisovatelná částka je představována pořizovacími náklady nebo jinou částkou, která je nahrazuje, snížená o zbytkovou hodnotu.

Odpis je systematickým určováním odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti.

Hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků z hlediska konkrétní účetní jednotky, u nichž očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává v souvislosti s vyrovnáním závazků.

Reálná hodnota je částka, za kterou je možno aktivum směnít za obvyklých podmínek mezi nezávislými, znalými a informovanými stranami.

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

IAS 16

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotné položky, které:

- (a) *účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným, nebo k administrativním účelům;*

a

- (b) *očekává se, že budou užívány během více než jednoho období.*

Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.

Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí aktiva po odečtu odhadovaných nákladů na pozbytí, pokud by aktivum již bylo z hlediska věku a stavu na konci očekávané životnosti.

Doba použitelnosti je:

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

- (b) *očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které se předpokládá, že ho lze využitím aktiva organizací získat.*

UZNÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ

7. *Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení se uznají za aktivum tehdy a jen tehdy, když:*

- (a) *je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky;*

a

- (b) *je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.*

8. *Náhradní díly a servisní zařízení jsou obvykle evidovány jako zásoby a účtovány proti zisku nebo ztrátě při spotřebě. Hlavní náhradní díly a součásti zařízení se kvalifikují jako pozemky, budovy a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat po více než jedno období. Obdobně, jestliže náhradní díly a servisní zařízení lze použít pouze ve spojení s položkou pozemků, budov a zařízení, jsou uznány za pozemky, budovy a zařízení.*
9. *Tento standard nepředepisuje měrnou jednotku pro uznání, tzn. co představuje položku pozemků, budov a zařízení. Při aplikaci kritérií vykazování je proto třeba postupovat na základě posouzení konkrétních okolností v účetní jednotce. Může být vhodné agregovat jednotlivě nevýznamné položky, jako jsou formy, nástroje a matrice, a poté aplikovat kritéria na souhrnnou hodnotu.*
10. *Účetní jednotka ocení pořizovací náklady na veškeré své pozemky, budovy a zařízení podle uvedené zásady uznávání v okamžiku, kdy dojde k jejich vynaložení. Uvedené pořizovací náklady zahrnují na počátku vynaložené náklady na pořízení nebo vybudování položky pozemků, budov a zařízení a náklady vzniklé následně rozšířením, výměnou části nebo servisem předmětné položky.*

Počáteční pořizovací náklady

11. Položka pozemků, budov a zařízení může být pořízena z důvodů bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení, které bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užítky jakýchkoli odděleně existujících položek pozemků, budov a zařízení, může být pro účetní jednotku nutné k získání budoucích ekonomických užitků z jiných aktiv. Takové položky pozemků, budov a zařízení jsou kvalifikovány k uznání aktiv, protože umožňují účetní jednotce odvodit budoucí ekonomické užítky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. Výrobce chemických produktů může například zavést do výroby nový chemický proces, který splňuje požadavky ochrany životního prostředí na výrobu a skladování nebezpečných chemikálií; související podnikové zlepšení je uznáno jako aktivum, protože bez něho by účetní jednotka nebyla schopna vyrábět a prodávat chemikálie. Nicméně výsledná účetní hodnota takového aktiva a s ním souvisejících aktiv je hodnocena z hlediska znehodnocení v souladu s standardem IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

Následné výdaje

12. V souladu se zásadou uznávání v odstavci 7 účetní jednotka nezahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na běžný každodenní servis dané položky. Tyto náklady se zachytí v zisku nebo ztrátách v okamžiku jejich vynaložení. Náklady na běžný servis jsou především mzdové náklady a náklady na spotřebu materiálu a mohou zahrnovat náklady na malé díly. Účel těchto výdajů bývá často popsán jako «oprava a údržba» dané položky pozemků, budov a zařízení.
13. Součástí některých položek pozemků, budov a zařízení mohou být nahrazovány v pravidelných intervalech. Například pec může vyžadovat nové vymazání po určitém množství hodin používání nebo interiér letadla, jako jsou např. sedadla a kuchyňky, může vyžadovat nahrazení několikrát během života konstrukce letadla. Položky pozemků, budov a zařízení mohou být také pořízeny za účelem méně časté opakované náhrady (například náhrada vnitřních stěn budovy), nebo mohou představovat neopakovanou náhradu. V souladu se zásadou uznávání podle odstavce 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na náhradu části takové položky v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání uvedených nákladů. Účetní hodnota těchto nahrazovaných částí přestane být uznána v souladu s ustanoveními tohoto standardu o odúčtování (viz odstavce 67-72).
14. Podmínkou pro pokračování užívání položky pozemků, budov a zařízení (například letadlo) může být provádění pravidelných hlavních prověrek z hlediska vad bez ohledu na to, zda jsou části položky vyměňovány. Při každém provedení hlavních prověrek se její náklady uznají za součást účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, pokud jsou splněna kritéria pro uznání. Jakékoliv zbývající účetní hodnoty nákladů na předchozí prověrku se odúčtují (na rozdíl od fyzických dílů). Tento postup se použije bez ohledu na to, zda náklady na předchozí prověrku byly identifikovány v transakci, ve které byla položka pořízena nebo vybudována. V případě potřeby lze při stanovení toho, jaké náklady byly vynaloženy na prověrku, která je stávající složkou účetní hodnoty položky, v době, kdy byla položka pořízena nebo vybudována, vycházet z odhadu nákladů na podobné budoucí prověrky.

OCEŇOVÁNÍ K OKAMŽIKU UZNÁNÍ

15. ***Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána za aktivum, se oceňuje pořizovacími náklady.***

Součástí pořizovacích nákladů

16. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení zahrnují následující složky:
- (a) nákupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze refundovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;
 - (b) veškeré náklady přímo přiřaditelné dopravě aktiva na jeho místo a zajištění stavu potřebného k používání aktiva způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky;
 - (c) počáteční odhadované náklady na demontáž a vyřazení položky a obnovení původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost organizaci vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období.

IAS 16

17. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- (a) náklady na zaměstnanecké požitky (definované ve standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo z vybudování nebo pořízení položky pozemků, budov a zařízení;
 - (b) náklady na přípravu místa;
 - (c) náklady na dopravu a manipulaci;
 - (d) náklady na instalaci a montáž;
 - (e) náklady na testování správné funkčnosti aktiva, po odečtu čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem zatímco bylo nastaveno do vhodné polohy a uvedeno do vhodného stavu (například vzorky vyrobené při testování zařízení);
 - a
 - (f) poplatky profesním specialistům.
18. Účetní jednotka uplatní zásady standardu IAS 2 *Zásoby* na náklady spojené se vznikem závazku demontovat, vyradit a obnovit místo, kde je daná položka umístěna, které vznikly během určitého období v důsledku používání položky k výrobě zásob během daného období. Závazky plynoucí z nákladů účtovaných v souladu se standardy IAS 2 nebo IAS 16 se vykazují a oceňují v souladu se standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.
19. Příklady nákladů, které se nezahrnují do pořizovacích nákladů položky pozemků, budov a zařízení, jsou:
- (a) náklady na otevření nového závodu;
 - (b) náklady na zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagační činnost);
 - (c) náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou třídou odběratelů (včetně nákladů na výškolení pracovníků);
 - a
 - (d) náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady.
20. Uznání pořizovacích nákladů jako součást účetní hodnoty položek pozemků, budov a zařízení končí, pokud položka je v místě a ve stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto náklady vzniklé během používání nebo přesouvání položky nejsou zahrnuty do účetní hodnoty předmětné položky. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:
- (a) náklady vzniklé během doby, kdy je položka schopna provozu způsobem zamýšleným vedením podniku, třebaže dosud nebyla uvedena do provozu nebo je provozována s nižší než plnou kapacitou;
 - (b) počáteční provozní ztráty vzniklé například z důvodu teprve vznikající poptávky po výstupu dané položky;
 - a
 - (c) náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo veškerých činností účetní jednotky.
21. Některé činnosti se objevují ve spojení s budováním nebo rozvojem položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou třeba k dopravě položky na místo instalace ani k uvedení položky do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Tyto náhodilé činnosti mohou vzniknout před vybudováním nebo rozvojem položky nebo během nich. Účetní jednotka může například dosáhnout příjmů tím, že bude staveniště využívat jako parkoviště, než zahájí stavbu. Protože náhodné činnosti nejsou třeba k dopravě položky na místo instalace ani k uvedení položky do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, výnosy a související náklady takových náhodných činností jsou vykazovány v zisku nebo ztrátách a jsou zahrnuty do příslušných kategorií výnosů a nákladů.

22. Náklady na pořízení aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny při použití stejných principů jako u nakoupeného aktiva. Pokud předmětem běžné činnosti účetní jednotky je výroba podobných aktiv pro prodej, rovnají se vlastní náklady nákladům na vybudování aktiv pro prodej (viz IAS 2). Proto jakékoli interní zisky jsou z těchto nákladů vyloučeny. Podobně také náklady způsobené abnormálními částkami odpadového materiálu, práce nebo jiných zdrojů použitých pro vlastní budování aktiv se nezahrnují do pořizovacích nákladů aktiva. Standard IAS 23 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení vybudované vlastní činností.

Oceňování pořizovacích nákladů

23. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení představují hotovostní ekvivalent ceny ke dni uznání. Jestliže je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena na dobu pozdější, než jsou obvyklé fakturační podmínky, rozdíl mezi ekvivalentem hotovostní ceny a celkovou částkou platby se vykazuje jako úrokový náklad po období trvání úvěru, pokud není takový úrok uznán v účetní hodnotě položky v souladu s alternativním přístupem dle standardu IAS 23.
24. Položky pozemků, budov a zařízení mohou být pořízeny směnou nebo částečnou výměnou za nepeněžní aktiva nebo aktiva nebo kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující výklad se vztahuje k výměně nepeněžního aktiva za jiné, ale přiměřeně platí i pro všechny výměny popsané v předchozí větě. Pořizovací náklady takové položky pozemků, budov a zařízení se oceňují její reálnou hodnotou s výjimkou případů, kdy (a) směna postrádá komerční charakter nebo (b) reálnou hodnotu získaného aktiva nebo pozbytého aktiva nelze spolehlivě stanovit. Pořízená položka se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat pozbyvané aktivum. Pokud pořízená položka není oceněna reálnou hodnotou, jsou její pořizovací náklady rovny účetní hodnotě pozbyvaného aktiva.
25. Účetní jednotka určuje, zda jde o směnu s komerčním charakterem tak, že hodnotí dopad provedené transakce na očekávané změny budoucích peněžních toků. Směna má komerční charakter, jestliže:
- (a) uspořádání a vlastnosti (rizika, načasování a částka) peněžních toků přijatého aktiva se liší od uspořádání a vlastností peněžních toků pozbyvaného aktiva;
- nebo
- (b) se v důsledku směny změní hodnota pro účetní jednotku té části činností účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí;
- a
- (c) rozdíl popsany v bodech (a) a (b) je významný v poměru k reálným hodnotám směřených aktiv.

Pro účely stanovení, zda transakce směny má komerční charakter, musí hodnota pro účetní jednotku dané části činností účetní jednotky ovlivněné transakcí odrážet peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz musí být jasný, aniž by účetní jednotka prováděla podrobné výpočty.

26. Reálnou hodnotu aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, lze spolehlivě stanovit pokud (a) nedochází k výraznému kolísání odhadů reálné hodnoty nebo toto kolísání není pro dané aktivum významné, nebo (b) pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu je možné přiměřeně posoudit a použít je ke stanovení reálné hodnoty. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo pozbyvaného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů přijatého aktiva použije reálná hodnota pozbyvaného aktiva; to neplatí pro případy, kdy je reálná hodnota přijatého aktiva zřejmější.
27. Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení najatých nájemcem u finančního leasingu se stanovují podle standardu IAS 17 - *Leasingy*.
28. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotace v souladu se standardem IAS 20 - *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*.

OCEŇOVÁNÍ PO UZNÁNÍ

29. **Účetní jednotka si musí zvolit jako účetní pravidlo model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 30 nebo přečehovací model podle odstavce 31 a dané účetní pravidlo musí používat na celou kategorii pozemků, budov a zařízení.**

Model ocenění pořizovacími náklady

30. **Položky pozemků, budov a zařízení se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v částce pořizovacích nákladů snížených o oprávký a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.**

Přečehovací model

31. **Položky pozemků, budov a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných oprávek a následných kumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Přecenění by mělo být provedeno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni.**

32. Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle stanovena podle tržní ceny na základě odhadu, který obvykle zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotou položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem.

33. Není-li jistota o tržní ceně, protože položka pozemků, budov a zařízení má zvláštní povahu, a protože podobné položky jsou prodávány jen velmi zřídka, s výjimkou prodeje v rámci prodeje podniku, bude účetní jednotka muset odhadnout reálnou hodnotu na základě příjmového přístupu nebo reprodukčních nákladů se zohledněnými oprávkami.

34. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přečehovaných položek pozemků, budov a zařízení. Když se reálná hodnota aktiva významně liší od své účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou procházet významnými a nestálými změnami reálné hodnoty, a proto jsou nutná každoroční přecenění. Tak časté přecenění není nutné u položek pozemků, budov a zařízení s pouze bezvýznamnými změnami jejich reálné hodnoty. Namísto toho může být třeba přecenit položku jednou za tři až pět let.

35. Jestliže dochází k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, s příslušnými oprávkami se k datu přecenění naloží jedním z následujících způsobů:

- (a) přepočtení stejným poměrem jako účetní brutto hodnotu aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce. Tato metoda je často používána, když je aktivum přeceněné pomocí indexu vztaženému k reprodukčním nákladům se zohledněnými oprávkami.
- (b) eliminace proti účetní brutto hodnotě aktiva. Netto hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva. Tento způsob se často používá pro budovy.

Částka úpravy vznikající z přepočtených nebo vyloučených oprávek tvoří část zvýšení nebo poklesu účetní hodnoty, která je zaúčtována v souladu s odstavci 39 a 40.

36. **Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, celá kategorie pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří, se přecení.**

37. Kategorie pozemků, budov a zařízení jsou seskupením aktiv stejné povahy, které účetní jednotka užívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých kategorií jsou následující:

- (a) pozemky;
- (b) pozemky a budovy;

- (c) stroje;
 - (d) lodě;
 - (e) letadla;
 - (f) motorové dopravní prostředky;
 - (g) vybavení a instalace;
 - a
 - (h) kancelářské zařízení.
38. Položky ve kategoriích pozemků, budov a zařízení jsou přeceněny současně, aby se předešlo selektivnímu přeceňování aktiv a vykazování částek v účetní závěrce, které jsou směsí nákladů a hodnot k různému datu. Nicméně kategorie aktiv by měla být přeceněna tak často, aby se zajistilo, že přecenění kategorie aktiv bude kompletní v průběhu krátkého období a přecenění bude udržováno aktuální.
39. ***Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno přímo ve prospěch vlastního kapitálu v položce fond z přecenění. Zvýšení hodnoty se však promítne do zisku nebo ztráty v rozsahu, v němž ruší předchozí přecenění téhož aktiva směrem dolů, které se tehdy promítlo do zisku nebo ztráty.***
40. ***Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení jako zisk nebo ztráta. Snížení se však zachytí přímo na vrub vlastního kapitálu označeného jako fond z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje pasivní zůstatek fondu z přecenění týkajícího se téhož aktiva.***
41. Přebytek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu vztahující se k položce pozemků, budov a zařízení může být převeden přímo do nerozděleného zisku, a to tehdy, když je aktivum odúčtováno. Například, celý fond z přecenění lze převést při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přebytku však lze převést v době používání aktiva účetní jednotkou. V takovém případě je převáděnou částkou fondu z přecenění rozdíl mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku neovlivňuje hospodářský výsledek.
42. Účinky daní ze zisku, jestliže nějaké jsou, vyplývající z přecenění pozemků, budov a zařízení, se vykazují a zveřejňují v souladu se standardem IAS 12 - *Daně ze zisku*.

Účetní odpisy

43. ***Každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně.***
44. Účetní jednotka přidělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení k jejím významným komponentám a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory, bez ohledu na to, zda je vlastněno nebo je předmětem finančního leasingu.
45. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít užitečnou životnost a způsob odepisování shodný s užitečnou životností a způsobem odepisování jiné významné části stejné položky. Takové součásti lze seskupit při stanovení výše odpisů.
46. Pokud účetní jednotka odepisuje samostatně některé komponenty položky pozemků, budov a zařízení, odepisuje samostatně také zbytek předmětné položky. Tento zbytek se skládá z komponent položky, které nejsou samostatně významné. Jestliže očekávání účetní jednotky v souvislosti s posledně jmenovanými komponentami jsou různá, je nutné použít při odepisování zbytku techniky přibližného určení výše odpisů způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby anebo užitečnou životnost jednotlivých komponent.
47. Účetní jednotka se může rozhodnout odepisovat samostatně komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou významnými ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky.
48. ***Odpisy se v každém období se zachycují ve výsledovce, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.***

IAS 16

49. Odpis účtovaný za období se obvykle vykazuje v ziscích nebo ztrátách. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu představuje část pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě. Například odpisování výrobní budovy a zařízení je zahrnuto do nákladů na konverzi zásob (viz IAS 2). Podobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro výzkumnou činnost mohou být zahrnuty do nákladů na nehmotná aktiva uznaného podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*.

Odepisovatelná částka a odepisové období

50. ***Odepisovatelná částka aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti.***
51. ***Zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva je třeba revidovat nejméně jednou ročně při roční uzávěrce, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změny zaúčtovat jako změnu účetního odhadu v souladu s standardem IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.***
52. O odpisech se účtuje i v případě, že reálná hodnota aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota, a to až do doby, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesáhne jeho účetní hodnotu. Opravy a údržba aktiva nevyklučují nutnost odepisovat je.
53. Odepisovatelná částka aktiva je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi je zbytková hodnota aktiva často nepatrná, a proto je nevýznamná při výpočtu odepisovatelné částky.
54. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu odpovídající účetní hodnotě aktiva nebo tuto hodnotu přesahující. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odepisovat, dokud zbytková hodnota neklesne na částku nižší než je účetní hodnota aktiva.
55. S odepisováním aktiva se začíná, jakmile je aktivum připravené k používání, tzn. jakmile je umístěno a ve je stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Odpisování aktiva končí, jakmile je aktivum vyřazeno z vykazování. S odepisováním se proto nekončí, když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního používání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být odpisová sazba nulová, pokud se aktivum nepoužívá k produkci.
56. Ekonomické užítky obsažené v aktivu jsou spotřebovávány především používáním. Jiné faktory, jako např. technická nebo obchodní zastaralost a opotřebení, zatímco aktivum zůstává v nečinnosti, často zapříčiňují pokles ekonomických přínosů, které podnik očekával od daného aktiva. V důsledku toho všechny následující faktory musí být považovány za určující pro dobu použitelnosti aktiva:
- (a) očekávané používání aktiva. Užívání je určeno s ohledem na očekávanou kapacitu aktiva a na jeho fyzický výkon;
 - (b) očekávané fyzické opotřebení a zastarání, které závisí na provozních faktorech, jako je množství směn, za kterých je aktivum používáno, a plány oprav a údržby účetní jednotky, péče a udržování aktiva v době nečinnosti;
 - (c) technická nebo obchodní zastaralost vznikající ze změn nebo zdokonalení výroby, nebo ze změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách vyráběných daným aktivem;
 - (d) zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum ukončení souvisejících leasingů.
57. Doba použitelnosti aktiva je definovaná za podmínek očekávané funkčnosti aktiva v účetní jednotce. Politika účetní jednotky v oblasti správy aktiv může zahrnovat vyřazení aktiv po určité době nebo po spotřebě specifikované části ekonomických užitků obsažených v aktivu. Proto doba použitelnosti aktiva může být kratší než ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva je věcí úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy.

58. Pozemky a budovy jsou oddělitelnými aktivy a účtuje se o nich odděleně, i v případě když jsou pořízeny společně. S určitými výjimkami (například lomy a místa používaná jako skládky odpadů) mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti, a proto se neodepisují. Budovy mají omezenou dobu použitelnosti, a jsou proto odepisovatelnými aktivy. Růst hodnoty pozemků, na kterých budova stojí, nijak neovlivňuje určení odepisovatelné částky dané budovy.
59. Jestliže pořizovací náklady na pozemek zahrnují náklady na demontáž budov, jejich odstranění a obnovu stavu pozemku, daná část pořizovacích nákladů na pozemky se odepisuje během období, kdy organizaci plynou požítky získané vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odepisuje způsobem, který odráží požítky odvozované z pozemku.

Odpisové metody

60. **Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob, kterým budou budoucí ekonomické užítky z aktiva podle očekávání využívány podnikem.**
61. **Odpisová metoda užitá pro aktiva by měla být periodicky kontrolována nejméně jednou ročně při roční uzávěrce, a pokud se vyskytly významné změny v očekávaném rozložení spotřeby budoucích ekonomických užítků z těchto aktiv, měla by být metoda změněna tak, aby odrážela změněné rozložení. Zmíněné změny musí být zaúčtovány jako změny účetního odhadu v souladu se standardem IAS 8.**
62. K systematické alokaci odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti mohou být využívány různé odpisové metody. K těmto metodám patří lineární odpisy, odpisy ze snižujícího se základu a výkonové odpisy. Rovnoměrné odpisování vede ke konstantnímu účtování po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nemění zbytková hodnota aktiva. Metoda zmenšujícího se základu vede ke klesajícím odpisům po dobu použitelnosti. Metoda výkonových odpisů vede k účtování založenému na očekávaném užití nebo výkonu. Účetní jednotka zvolí metody, které nejlépe odráží očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užítků zahrnutých v odpisovaných aktivech. Tyto metody pak konzistentně používá v každém období, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užítků.

Snížení hodnoty

63. Ke zjištění toho, zda došlo u položky pozemků, budov a zařízení ke snížení hodnoty, použije účetní jednotka standard IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard vysvětluje, jak se mění účetní hodnota aktiv, jak se určuje jejich zpětné získatelná hodnota, a kdy se uznává nebo ruší uznání ztráty ze snížení hodnoty.
64. Standard IAS 22 *Podnikové kombinace* vysvětluje, jak účtovat ztrátu ze snížení hodnoty rozeznanou před koncem prvního účetního období po podnikové kombinaci, která je akvizicí.

Kompensace snížení hodnoty aktiv

65. **Kompensace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo vyřazení, se zahrnují do zisků a ztrát v okamžiku, kdy se kompensace stává pohledávkou.**
66. Snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na nebo platby kompenzací od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a účtují se samostatně následujícím způsobem:
- snížení hodnoty položek pozemků, budov a zařízení se vykazuje v souladu se standardem IAS 36;
 - odúčtování položek pozemků, budov a zařízení vyřazených nebo zlikvidovaných se určuje v souladu s tímto standardem;
 - kompensace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo vyřazení, se zahrnují do zisků a ztrát okamžikem, kdy se kompensace stává pohledávkou;
- a
- pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení obnovené, zakoupené nebo vybudované jako náhrada se určují v souladu s tímto standardem.

ODÚČTOVÁNÍ

67. **Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení se odúčtuje v následujících případech:**
- (a) **při vyřazení;**
- nebo*
- (b) **když se z použití nebo vyřazení položky neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch.**
68. **Zisk nebo ztráta pocházející z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení se zahrne do zisků a ztrát, jakmile je položka odúčtována (pokud standard IAS 17 nepožaduje jiné řešení při prodeji a zpětném leasingu). Zisk není považován výnos dle IAS 18.**
69. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, vstupem do finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí položky použije účetní jednotka kritéria stanovená standardem IAS 18 Výnosy k uznávání výnosů z prodeje zboží. Standard IAS 17 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.
70. Jestliže v souladu se zásadou uznávání v odstavci 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty položky, odúčtuje účetní hodnotu nahrazené komponenty bez ohledu na to, zda byla nahrazená komponenta odepisována samostatně. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit účetní hodnotu nahrazené komponenty, může použít pořizovací náklady na náhradu jako vodítko ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou komponentu v době, kdy byla pořizována nebo vybudována.
71. **Zisk nebo ztráta plynoucí z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z vyřazení (pokud existuje) a vykázanou účetní hodnotou položky.**
72. Pohledávka z titulu pozbytí položky pozemků, budov a zařízení je zachycena na úrovni reálné hodnoty. Je-li platba za položku odložena, je pohledávka zachycena na úrovni současného hotovostního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální částkou vypořádání a hotovostním ekvivalentem ceny se podle standardu IAS 18 vykáže jako časově rozlišený úrokový výnos zohledňující efektivní úrokovou výnos pohledávky.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

73. **V účetní závěrce musí být pro každou kategorii pozemků, budov a zařízení zveřejněny následující informace:**
- (a) **oceňovací báze použité k určení účetní brutto hodnot;**
 - (b) **použité metody odepisování;**
 - (c) **doby použitelnosti nebo odpisové sazby;**
 - (d) **účetní brutto hodnota a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to k začátku a ke konci období;**
- a*
- (e) **vysvětlení rozdílů mezi účetní hodnotou na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:**
 - (i) **přírůstky;**
 - (ii) **vyřazení;**
 - (iii) **pořízení v rámci podnikových kombinací;**
 - (iv) **přírůstky nebo úbytky vyplývající z přecenění podle odstavců 31, 39 a 40 a ze ztrát ze snížení hodnoty vykázaných nebo zrušených přímo ve vlastním kapitálu podle standardu IAS 36;**
 - (v) **ztráty ze snížení hodnoty vykázané v ziscích nebo ztrátách souladu se standardem IAS 36;**

- (vi) ztráty ze snížení hodnoty zrušené v ziscích nebo ztrátách souladu se standardem IAS 36;
- (vii) odpisy;
- (viii) Čisté kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny, ve které se závěrka prezentuje, včetně převodu zahraničních operací do měny prezentace u vykazující účetní jednotky;
 - a
- (ix) jiné změny.

74. V účetní závěrce se zveřejní také následující informace:

- (a) existence a částky omezení zcizitelnosti aktiv, pozemky, budovy a zařízení, které byly použity jako jištění závazků;
- (b) částka výdajů zahrnutá do účetní hodnoty u položky pozemků, budov a zařízení během budování;
- (c) částka smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení;
 - a
- (d) a jestliže tyto informace nejsou uvedeny samostatně ve výsledovce, také částka kompenzací od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, které mají sníženou hodnotu, byly ztraceny nebo vyřazeny, a které byly zahrnuty do zisků nebo ztrát.

75. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věci úsudku. Proto zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti nebo odpisových sazeb poskytuje uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit politiku zvolenou managementem a umožní srovnání s jinými účetní jednotkami. Z podobných důvodů je nutné zveřejnit následující informace:

- (a) odpisy zahrnuté do zisků a ztrát nebo jako součást pořizovacích nákladů ostatních aktiv v daném období;
 - a
- (b) oprávky na konci období.

76. V souladu se standardem IAS 8 zveřejní účetní jednotka povahu a účinek změn účetních odhadů, který má vliv na běžné období, nebo u kterého se očekává vliv v následujících obdobích. U pozemků, budov a zařízení může takovéto zveřejnění vycházet ze změn v odhadech a s ohledem na:

- (a) zbytkové hodnoty;
- (b) odhadnuté výdaje na demontáž a odstranění položek pozemků, budov a zařízení a na rekonstrukci místa;
- (c) dobu použitelnosti;
 - a
- (d) metody odpisování.

77. Jestliže položky pozemků, budov a zařízení jsou uváděny v přeceněných částkách, musí být zveřejněny následující informace:

- (a) datum, ke kterému došlo k přecenění;
- (b) zda ocenění provedl nezávislý znalec;
- (c) metodu a významné předpoklady použité při určování reálných hodnot položek;

IAS 16

- (d) rozsah, ve kterém byly stanoveny reálné hodnoty přímo odkazem na zjistitelné ceny z aktivního trhu nebo na základě nedávných tržních transakcí mezi nezávislými stranami, nebo zda byly odhadnuty pomocí oceňovacích technik;
- (e) za každou přečíslovanou kategorii pozemků, budov a zařízení, účetní hodnota, která by byla vykázána na základě modelu oceňování pořizovacími náklady;

a

- (f) zůstatek fondu z přecenění včetně změny za období a jakákoli omezení výplaty zůstatku fondu akcionářům.

78. V souladu se standardem IAS 36 účetní jednotka zveřejní informace o snížené hodnotě pozemků, budov a zařízení spolu s informacemi požadovanými odstavcem 73 (e) (iv) až (vi).

79. Uživatelé účetních výkazů mohou shledat následující informace relevantní vzhledem ke svým potřebám:

- (a) účetní hodnota dočasně nevyužívaných pozemků, budov a zařízení;
- (b) účetní hodnota brutto plně odepsaných pozemků, budov a zařízení, které jsou ještě v používání;
- (c) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které jsou vyřazeny z užívání a drženy pro prodej;

a

- (d) jestliže je používán model pořizovacích nákladů, reálná hodnota pozemků, budov a zařízení, pokud se v tomto případě výrazně liší od účetní hodnoty.

Účetním jednotkám se doporučuje zveřejňování těchto částek.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

80. Požadavky odstavců 24–26 vztahující se k počátečnímu ocenění položky pozemků, budov a zařízení pořízené směnou za jiná aktiva musí být splněny prospektivně pro budoucí transakce.

DATUM ÚČINNOSTI

81. Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ DALŠÍCH PŘEDPISŮ

82. Tento standard nahrazuje IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (revidovaný v roce 1998).

83. Tento standard nahrazuje následující interpretace:

- (a) SIC-6, *Náklady na úpravy stávajícího programového vybavení*;
- (b) SIC-14, *Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek*;

a

- (c) SIC-23, *Pozemky, budovy a zařízení - hlavní prověrka nebo náklady na generální opravu*.

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

- A1. Záhloví IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a související dokumenty byly změněny následovně:

V IFRS odstavec 24 byl změněn na následující znění:

24. Jestliže dceřiná společnost používá standardy poprvé později než mateřská společnost, dceřiná společnost bude ve své samostatné účetní závěrce oceňovat svá aktiva a pasiva následujícími způsoby:

...

- (b) účetní hodnoty vyžadované zbytkem tohoto standardu IFRS na základě data přechodu dceřiné společnosti na IFRS. Tyto účetní hodnoty se mohou lišit od hodnot popsanych v bodu (a) takto:

...

- (ii) jestliže se účetní pravidla použitá v účetní závěrce dceřiné společnosti liší od pravidel konsolidované účetní závěrky. Dceřiná společnost může například používat jako své účetní pravidlo model podle pořizovacích nákladů v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, zatímco nadřízená skupina může používat model přeceňování.

- A2. Ve standardu IAS 14 *Vykazování podle segmentů*, se mění odstavec 21 na následující znění:

21. Oceňování aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv segmentu a závazků segmentu společnosti pořízené v rámci podnikové kombinace účtované jako nákup, a to dokonce i tehdy, když se tyto úpravy provádějí pouze za účelem přípravy konsolidované účetní závěrky a nejsou vykázány v samostatných účetních závěrkách mateřské společnosti ani dceřiných společností. Obdobně, jestliže pozemky, budovy a zařízení byly přeceněny následně po pořízení v souladu s modelem přecenění podle standardu IAS 16, pak ocenění aktiv segmentu odráží toto přecenění.

- A3. [Změny nevztahující se holým standardům]

- A4. Standard IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* byl změněn následovně:

Ve standardu se znění odstavců 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 mění takto:

4. Tento standard se vztahuje na aktiva, která jsou vedena v hodnotě po přecenění (v reálné hodnotě) podle jiných standardů, například podle modelu přecenění v souladu se standardem 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, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:**

...

Vnitřní informační zdroje

...

IAS 16

- (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 aktiva, která se přestanou využívat, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k níž aktivum patří, nebo na pozbytí aktiva před původně předpokládaným datem;*

a

...

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

...

- (b) *budoucí náklady na doplnění, náhradu nebo servis aktiva.*

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

...

- (b) *budoucí náklady na doplnění, náhradu nebo servis aktiva nebo související budoucí užitek z těchto budoucích nákladů.*

41. *Dokud účetní jednotka nezahrnuje náklady na doplnění, náhradu nebo servis aktiva, odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní přítoky, o nichž se očekává, že vzniknou v souvislosti s těmito náklady (viz dodatek A, příklad 6).*

42. *Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí náklady potřebné na každodenní servis aktiva.*

59. *Ztráta ze snížení hodnoty se bezprostředně zachytí jako náklad ve výsledovce, pokud aktivum není vedeno v přeceněné části podle jiného standardu (například podle modelu přecenění v souladu se standardem IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle předmětného jiného 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, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:*

...

Vnitřní informační zdroje

- (d) *během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na organizaci, 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 vzniklé během období a vynaložené na doplnění, náhradu nebo servis aktiva nebo jako závazek ukončení nebo restrukturalizace operací, k nimž aktivum patří;*

a

...

104. **Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva je bezprostředně zachyceno jako výnos ve výsledovce, pokud není aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například v souladu s modelem přecenění podle standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení). Jakékoliv zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle předmětného jiného standardu.**

A5. Ve standardu IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva se ruší poznámka pod čarou v odstavci 14(a).

A6. Standard IAS 38 Nehmotná aktiva byl změněn následovně:

Úvod

Odstavec 7 byl zrušen.

Standard

V odstavci 7 se vkládá následující definice:

Hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, u nichž účetní jednotka očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává v souvislosti s vyrovnáním závazků.

V odstavci 7 se mění následující definice:

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

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

Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí aktiva po odečtu odhadovaných nákladů na pozbytí, pokud by aktivum již bylo z hlediska věku a stavu na konci očekávané životnosti.

Užitečná doba životnosti je:

- (a) **doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum v organizaci využíváno; nebo**
- (b) **očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které se předpokládá, že ho lze využitím aktiva organizací získat.**

Odstavec 18 a bezprostředně předcházející nadpisy byly změněny na následující znění:

Účtování a oceňování

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

- (a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 7-17);

a

- (b) kritéria uznání stanovená tímto standardem (viz odstavce 19-55).

To platí v případě nákladů zahrnutých původně k pořízení nebo vnitřnímu vytvoření nehmotného aktiva a pro náklady zahrnuté následně při přidávání, náhradě části nebo servisu aktiva.

IAS 16

Vkládá se nový odstavec 18A:

18A. Povaha nehmotných aktiv je taková, že v mnoha případech nedochází k přidávání nebo náhradě částí aktiva. V souladu s tím většina následných výdajů bude vynaložena na údržbu budoucího ekonomického užítku obsaženého v existujícím nehmotném aktivu, spíše než na splnění definice nehmotného aktiva a kritérií uznání stanovených tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit tyto následné výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost podniku jako celku. Proto následné výdaje, vynaložené po vstupním uznání nehmotného aktiva pořízeného nákupem či po dokončení aktiv vytvořených vlastní činností, pouze výjimečně vedou ke zvýšení pořizovacích nákladů nehmotného aktiva. V souladu s odstavcem 51 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak externě nakoupené, tak vytvořené vlastní činností) vždy zahrnují do zisků nebo ztrát s cílem vyhnout se uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností.

Odstavec 24 byl změněn na následující znění:

24. Náklady na nehmotná aktiva zahrnují:

- (a) nákupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze nárokovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;
a
- (b) veškeré náklady vzniklé v přímé souvislosti s přípravou aktiva k předpokládanému použití.

Vkládají se odstavce 24A-24D:

24A. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

- (a) náklady na zaměstnanecké požitky (definované ve standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo z uvedení aktiva do pracovně použitelného stavu;
a
- (b) poplatky profesním specialistům.

24B. Příklady nákladů, které nepatří mezi pořizovací náklady nehmotných aktiv, jsou:

- (a) náklady na zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagační činnost);
- (b) náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou třídou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků);
a
- (c) náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady.

24C. Uznávání nákladů v účetní hodnotě nehmotných aktiv končí, pokud jsou aktiva v stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto náklady vzniklé během používání nebo přesouvání nehmotných aktiv nejsou zahrnuty do účetní hodnoty předmětných aktiv. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty nehmotných aktiv:

- (a) náklady vzniklé během doby, kdy aktivum bylo schopno provozu způsobem zamýšleným vedením podniku, třebaže dosud nebylo uvedeno do provozu;
a
- (b) počáteční provozní ztráty vzniklé například z důvodu teprve vznikající poptávky po výstupu dané položky.

- 24D. Některé činnosti se objevují ve spojení s vývojem nehmotného aktiva, ale nejsou třeba k uvedení aktiva do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Tyto nahodilé činnosti mohou vzniknout před rozvojem nebo během rozvoje aktiva. Protože náhodné činnosti nejsou třeba k dopravě aktiva na místo instalace ani k jeho uvedení do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, příjem a související výdaje takových náhodných činností jsou vykazovány v zisku nebo ztrátách a jsou zahrnuty do příslušných klasifikací příjmů a výdajů.

Odstavec 34 byl změněn na následující znění:

34. Položky nehmotných aktiv mohou být pořízeny směnou nebo za nepeněžní aktiva nebo aktiva, nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující výklad se vztahuje k výměně nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se také ke všem výměnám popsaným v předchozí větě. Pořizovací náklady na nehmotná aktiva se oceňují reálnou hodnotou s výjimkou případů, kdy (a) transakce směny postrádá obchodní podstatu nebo (b) reálnou hodnotu získaného aktiva nebo pozbytého aktiva nelze spolehlivě ocenit. Pořízené aktivum se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže ihned přestat vykazovat pozbyté aktivum. Jestliže pořízené aktivum není oceněno reálnou hodnotou, jeho náklady jsou oceněny účetní hodnotou aktiva poskytnutého protihodnotou.

Vkládají se odstavce 34A a 34B:

- 34A. Účetní jednotka určuje, zda transakce směny má obchodní podstatu tím, že hodnotí rozsah očekávaných změn budoucích peněžních toků v důsledku provedené transakce. Transakce směny má obchodní podstatu, jestliže:

- (a) konfigurace (rizika, načasování a částka) peněžních toků přijatého aktiva se liší od konfigurace peněžních toků aktiva poskytnutého protihodnotou;

nebo

- (b) hodnota specifická pro organizaci dané části činnosti účetní jednotka ovlivněné transakcí se v důsledku směny změní;

a

- (c) rozdíl popsaný v bodech (a) a (b) je významný v poměru k reálné hodnotě směřených aktiv.

Pro účely stanovení, zda transakce směny má obchodní podstatu, hodnota specifická pro organizaci dané části činnosti účetní jednotky ovlivněné transakcí musí odrážet peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz musí být jasný, aniž by účetní jednotka prováděla podrobné výpočty.

- 34B. Odstavec 19(b) stanoví, že podmínkou k uznání nehmotného aktiva je, aby pořizovací náklady na aktivum byly oceněny spolehlivě. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, lze spolehlivě stanovit: (a) jestliže nedochází k výraznému kolísání odhadů reálné hodnoty nebo toto kolísání není pro dané aktivum významné, nebo (b) jestliže pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu je možné přiměřeně posoudit a použít je ke stanovení reálné hodnoty. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo aktiva poskytnutého protihodnotou, pak se k ocenění pořizovacích nákladů přijatého aktiva použije reálná hodnota aktiva poskytnutého protihodnotou; to platí s výjimkou případů, kdy reálná hodnota přijatého aktiva je zřejmá.

Odstavec 35 byl zrušen.

IAS 16

Odstavec 54 byl změněn na následující znění:

54. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují veškeré přímo připsatelné náklady potřebné k vytvoření, výrobě a přípravě aktiva do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotka. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

- (a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva;
- (b) náklady na zaměstnanecké požitky (definované ve standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo z vytváření nehmotného aktiva;
- (c) poplatky za registraci zákonných práv;
 - a
- (d) odpisy patentů a licencí, které byly použity k vytváření nehmotného aktiva.

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

Záhlaví předcházející odstavec 60 – 62 bylo zrušeno.

Odstavce 60 a 61 se ruší.

Odstavec 62 se ruší, jeho obsah se přesouvá do odstavce 18A.

Záhlaví předcházející odstavec 63 bylo změněno na následující znění:

Oceňování po uznání

Odstavce 76 a 77 byly změněny na následující znění:

76. *Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno přímo na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Nárůst se však uzná jako zisk nebo ztráta v rozsahu v němž se ruší snížení přecenění téhož aktiva a v němž bylo toto snížení přecenění dříve uznáno jako zisk nebo ztráta.*

77. *Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení jako zisk nebo ztráta. Snížení se však zaznamená přímo na vrub vlastního kapitálu pod záhlaví přírůstku z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění, týkajícího se téhož aktiva.*

Odstavce 79 a 80 byly změněny na následující znění:

79. *Odepsatelná částka nehmotného aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti. Přitom se předpokládá, že doba použitelnosti nehmotného aktiva nepřesáhne dvacet let od data, kdy bylo možno aktivum začít používat. Odepisování začne od okamžiku, kdy lze aktivum začít používat. Odepisování skončí v okamžiku, kdy je aktivum vyřazeno z vykazování.*

80. Odpisy se provádí i v případě, zda se zvýší například reálná hodnota nebo realizovatelná hodnota aktiva. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva se bere v úvahu řadu faktorů, mezi něž patří:

- (a) očekávané využití aktiva v organizaci a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným managementem;

- (b) typický životní cyklus aktiva, na základě veřejně dostupných informací a použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem;
 - (c) technické, technologické, obchodní a ostatní druhy opotřebení;
 - (d) stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výstupem využití aktiva;
 - (e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;
 - (f) úroveň výdajů nezbytných pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a zájem účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout;
 - (g) doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva, taková, jako je doba platnosti nájemních smluv;
- a
- (h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky.

Odstavce 88 až 90 byly změněny na následující znění:

88. ***Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob, kterým budou budoucí ekonomické užítky z aktiva podle očekávání využívány podnikem. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou v každém období zahrnuty do zisků a ztrát, pokud jiný standard nedovoluje nebo nepožaduje je zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.***
89. Pro systematické rozložení odepsatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různých metod odepisování. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Použitá metoda se vybírá na základě předpokládaného průběhu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu obsaženému v aktivu a konzistentně se používá z období do období, pokud nedojde ke změně v předpokládaném průběhu spotřeby uvedených budoucích ekonomických prospěchů. Pouze zřídka, pokud vůbec někdy, lze přesvědčivě zdůvodnit metodu odepisování nehmotných aktiv, jejímž výsledkem je nižší částka kumulovaného odpisu, než podle lineární metody.
90. Odpisy se obvykle zahrnují do zisků nebo ztrát. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě se částka odpisu skládá z části pořizovacích nákladů 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*).

Odstavec 93 byl změněn na následující znění:

93. Odhad zůstatkové hodnoty aktiva je založen na zpětně získatelné částce z pozbytí aktiva s použitím cen běžných k datu odhadu ceny při prodeji podobného aktiva, které dosáhlo konce doby své použitelnosti a které bylo v provozu za podmínek podobných těm, za kterých bude aktivum užíváno. Zůstatková hodnota se ověřuje přinejmenším na konci každého účetního období. Změna zůstatkové hodnoty aktiva se účtuje jako změna v účetním odhadu v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Vkládá se nový odstavec 93A:

- 93A. Zůstatková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit na hodnotu odpovídající účetní hodnotě aktiva nebo tuto hodnotu přesahující. Pokud k tomu dojde, odpisy aktiva jsou nulové, dokud zůstatková hodnota neklesne na částku nižší než je účetní hodnota aktiva.

IAS 16

Odstavce 94 a 95 byly změněny na následující znění:

94. *Doba a metoda odepisování se ověřují na konci každého účetního období. Pokud se očekávaná doba použitelnosti liší od předchozích odhadů, mění se podle toho i doba odepisování. Pokud dochází ke změně průběhu spotřeby budoucího ekonomického přínosu z aktiva, mění se metoda odepisování tak, aby odrážela tyto změny průběhu spotřeby. Zmíněné změny musí být zaúčtovány jako změny v účetním odhadu v souladu se standardem IAS 8.*
95. *V průběhu životnosti nehmotného aktiva se může zjistit, že doba použitelnosti není správně stanovena. Například rozpoznání snížení hodnoty může znamenat, že je třeba změnit i dobu odepisování.*

Odstavce 103 a 104 byly změněny na následující znění:

103. *Nehmotné aktivum bude odúčtováno:*

(a) *při pozbytí;*

nebo

(b) *z použití nebo pozbytí položky se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch.*

104. *Výtěžek nebo ztráta plynoucí z odúčtování nehmotného aktiva se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z pozbytí (pokud existuje) a účetní hodnotou aktiva. Tato částka bude při odúčtování aktiva zahrnuta do zisků nebo ztrát (pokud standard IAS 17 nepožaduje jiný postup při prodeji nebo zpětném leasingu). Výtěžek se neklasifikuje jako příjem.*

Vkládají se odstavce 104A až 104C:

- 104A. *K pozbytí nehmotného aktiva může dojít různými způsoby (například prodejem, vložením do finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí takového aktiva použije účetní jednotka kritéria stanovená standardem IAS 18 Výnosy k uznávání výnosů z prodeje zboží. Standard IAS 17 se vztahuje na pozbytí prodejem a zpětným leasingem.*
- 104B. *Pokud účetní jednotka v souladu se zásadou uznávání v odstavci 19 zahrne do účetní hodnoty nehmotného aktiva náklady na náhradu části nehmotného aktiva, odúčtuje účetní hodnotu nahrazené části aktiva. Jestliže účetní jednotka nemůže stanovit účetní hodnotu nahrazené části, může použít pořizovací náklady na náhradu jako vodítko ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou část v době, kdy byla pořízena nebo vytvořena vlastní činností.*
- 104C. *Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nehmotného aktiva je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. Je-li platba za nehmotné aktivum odložena, je očekávaná pohledávka vykázána nejprve na úrovni současného hotovostního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální částkou vypořádání a hotovostním ekvivalentem ceny se podle standardu IAS 18 vykáže jako časově rozlišený úrokový výnos zohledňující efektivní výnos pohledávky.*

Odstavec 105 byl zrušen.

Odstavec 106 byl změněn na následující znění:

106. *Odpisy nekončí, když se nehmotné aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního používání a připraveno k dispozici, aniž by bylo zcela odepsáno.*

V odstavci 107 byla zrušena věta „*Srovnávací informace nejsou požadovány*“.

Odstavec 111(e) byl změněn na následující znění:

- (e) *výše smluvních závazků vyplývajících z pořízení nehmotných aktiv.*

Odstavec 113(e)(iii) byl změněn na následující znění:

(iii) účetní hodnota, která by byla zahrnuta, pokud by přeceněná třída nehmotných aktiv byla oceněna v souladu se vzorovým řešením podle odstavce 63;

a

Odstavec 113(b) byl změněn na následující znění a byl doplněn odstavce 113(c):

(b) výše přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, která vypovídá o změnách v průběhu období, a jakákoliv omezení bránící v rozdělení tohoto zůstatku akcionářům;

a

(c) metodu a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty aktiva.

Vkládá se nový odstavec 121A:

121A. Požadavky odstavců 34 až 34B vztahující se k počátečnímu ocenění nehmotných aktiv pořízené transakcí směny za jiná aktiva musí být splněny prospektivně pro budoucí transakce.

A7. Standard SIC-13 *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků* byl změněn takto:

Odstavce 5 a 6 byly změněny na následující znění:

5. Při uplatňování standardu IAS 31.48 na nepeněžní vklady do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ spoluvlastník vykáže v ziscích a ztrátách za období část zisku nebo ztráty připadající na podíly jiných spoluvlastníků kromě následujících případů:

(a) významná rizika a vlastnické odměny z vložených(ého) nepeněžních(ho) aktiv(a) nebyly převedeny na SJ;

nebo

(b) zisk nebo ztrátu z nepeněžního vkladu nelze spolehlivě změřit,

nebo

(c) transakce vkladu postrádá komerční podstatu ve smyslu popsaném v standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

Jestliže platí výjimka (a), (b) nebo (c), zisk nebo ztráta se posuzují jako nerealizované, a nevykazují se v ziscích nebo ztrátách, ledaže platí také odstavec 6.

6. Jestliže spoluvlastník dostává navíc nad podíl na vlastním kapitálu SJ peněžní či nepeněžní aktiva, část zisku nebo ztráty z transakce zachytí spoluvlastník v ziscích nebo ztrátách.

Za odstavcem **Datum účinnosti** byly vloženy odstavce 14 až 15 v následujícím znění:

14. Změny v účtování transakcí nepeněžních vkladů specifikované v odstavci 5 budou použity prospektivně na následující transakce.

IAS 16

15. Účetní jednotka aplikuje změny této interpretace vyplývající ze standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije na předmětná dřívější období také tyto změny.
- A8. Ve standardu SIC-21 *Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv* bylo znění odstavců 3 až 5 změněno takto:
3. Otázkou je, jak interpretovat termín «zpětné získání» ve vztahu k aktivu, které se neodpisuje (neodepisovatelné aktivum) a je přeceňováno podle odstavce 31 IAS 16.
 4. Tato interpretace se použije také na investice do nemovitostí, které jsou vedeny v přeceněných částkách podle standardu IAS 40.33, ale byly by považovány za neodepisovatelné, pokud by byl použit standard IAS 16.
 5. Odložený daňový závazek nebo pohledávka, které vznikají z přecenění neodepisovatelného aktiva podle standardu IAS 16.31, se oceňují na základě daňových důsledků, jež by měly vyplývat ze zpětného získání účetní hodnoty tohoto aktiva prodejem, bez ohledu na oceňovací základ jeho účetní hodnoty. Specifikuje-li proto daňový zákon daňovou sazbu použitou pro daňovou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro daňovou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita prvně uvedená sazba.
- A9. [Změny nevztahující se holým standardům]
- A10. Ve standardu SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky*, byl odstavec 9(d) změněn na následující znění:
- (d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byl dokončena tvorba webových stránek. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě se již vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria uznávání standardu IAS 38.19.
- A11. V prosinci 2002 zveřejnila komise návrh změn standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* a standardu IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Komisi navrhované změny standardů IAS 36 a IAS 38 odrážejí změny související s rozhodnutím v projektu Podnikové kombinace. Protože tento projekt je stále rozpracován, uvedené navrhované změny nejsou zohledněny ve změnách standardů IAS 36 a IAS 38 obsažených v této příloze.
- A12. V červenci 2003 zveřejnila komise návrh změn standardu 4 *Pozbytí dlouhodobých aktiv a předkládání ukončované činnosti*, ve kterém se navrhuje změny standardů IAS 38 a IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Uvedené navrhované změny nejsou zohledněny ve změnách standardů IAS 38 a IAS 40 obsažených v této příloze.
-

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 17

IAS 17

Leasingy

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-3
Definice	4-6
Klasifikace leasingů	7-19
Leasingy v účetních výkazech nájemců	20-35
Finanční leasingy	20-32
Prvotní zaúčtování	20-24
Následné ocenění	25-32
Operativní leasingy	33-35
Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů	36-57
Finanční leasingy	36-48
Prvotní zaúčtování	36-38
Následná ocenění	39-48
Operativní leasingy	49-57
Prodej a zpětný leasing	58-66
Přechodná ustanovení	67-68
Datum účinnosti	69
Ukončení platnosti standardu IAS 17 (revidován v roce 1997)	70

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 17 (novelizovaný v roce 1997) *Leasingy* a musí být aplikován na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. *Tento standard se aplikuje na účetnictví všech leasingů jiných než:*
 - (a) *leasingu k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů,*
 - a*
 - (b) *licenčních smluv, jejichž předmětem jsou takové položky jako filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.*

IAS 17

Tento standard se však neaplikuje na oceňování:

- (a) *nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí (viz standard IAS 40 Investice do nemovitostí);*
 - (b) *investic do nemovitostí poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz standard IAS 40);*
 - (c) *biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu (viz IAS 41 Zemědělství);*
- nebo*
- (d) *biologických aktiv poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz standard IAS 41).*

3. Tento Standard se aplikuje na smlouvy, které převádějí právo užívání aktiv, a to i kdyby na pronajímateli byly požadovány základní služby související s provozem nebo údržbou těchto aktiv. Tento standard se nevztahuje na dohody, které jsou smlouvami o službách, kdy nedochází k převodu práva užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou.

DEFINICE

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

Leasing je smluvní vztah, ve kterém pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.

Operativní leasing je leasing, který není finančním leasingem.

Nevypověditelný leasing je leasing, který lze vypovědět pouze:

- (a) *za podmínky, že nastane nějaká zvlášť nepravděpodobná událost;*
 - (b) *se souhlasem pronajímatele;*
 - (c) *za podmínky, že nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem;*
- nebo*
- (d) *pokud nájemce zaplatí takovou dodatečnou částku, že na počátku leasingu se má za to, že zachování leasingu je přiměřeně jisté.*

Počátek leasingu je dřívější datum z data uzavření leasingové smlouvy a data vázanosti smluvních stran k základním smluvním ustanovením leasingu. K tomuto datu:

- (a) *se leasing klasifikuje na operativní nebo finanční leasing;*

a

- (b) *v případě finančního leasingu se stanoví částky, o kterých se bude účtovat k počátku doby trvání leasingu.*

Počátek doby trvání leasingu je datum, od kterého je nájemce oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému aktivu. Toto datum je okamžikem, ke kterému je leasing prvotně zaúčtován (tj. náležitým způsobem se rozeznají se aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).

Doba trvání leasingu je doba, po kterou má nájemce sjednán nevypověditelný leasing aktiva, společně s dobami, po které má nájemce možnost pokračovat v leasingu aktiva, s nebo bez dalších plateb, přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce takové možnosti využije.

Minimální leasingové platby jsou platby po dobu trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, plateb za služby a daní, které jsou refundovány pronajímateli, který má povinnost je hradit, společně s:

(a) v případě nájemce, částky jím zaručené nebo zaručené stranou s ním spřízněnou;

nebo

(b) v případě pronajímatele, zbytkovou hodnotou zaručenou pronajímateli:

(i) nájemcem;

(ii) stranou spřízněnou s nájemcem;

nebo

(iii) třetí stranou nespřízněnou s pronajímatelem, která je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky.

Pokud má nájemce opci na koupi aktiva za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu realizovatelnosti této opce, a pokud je možné na počátku leasingu důvodně očekávat, že bude opce využita, minimální leasingové platby zahrnují minimální platby splatné během doby trvání leasingu do data očekávané realizace této kupní opce a platby vyžadované při její realizaci.

Reálná hodnota je částka, za kterou by za obvyklých podmínek mohlo být směněno aktivum nebo vyrovnán závazek v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami.

Ekonomická životnost je buď:

(a) období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli;

nebo

(b) očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jsou získatelné z daného aktiva jedním nebo více uživateli.

Doba použitelnosti je odhadnuté zbývající období od počátku doby trvání leasingu, ale bez omezení na dobu trvání leasingu, během které lze očekávat využitelnost ekonomických přínosů z daného aktiva účetní jednotkou.

Zaručená zbytková hodnota je:

(a) v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spřízněnou s nájemcem (částka záruky je maximální částkou, která může být v každém případě zaplácena);

a

(b) v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spřízněná s pronajímatelem aktiva a je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky.

IAS 17

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

Počáteční přímé náklady jsou vyvolané náklady, které jsou přímo přiřaditelné sjednání a uzavření leasingové smlouvy s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobcí nebo prodejci, kteří jsou v pozici pronajímatelů.

Hrubá investice do leasingu zahrnuje:

(a) pohledávku z titulu pronajímatelova nároku na minimální leasingové platby z finančního leasingu

a

(b) jakoukoliv nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

(a) hrubou investicí do leasingu

a

(b) čistou investicí do leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní úroková míra, pro kterou platí, že souhrn současných hodnot, vztažených k počátku leasingu, (a) minimálních leasingových plateb a (b) nezaručené zbytkové hodnoty se rovná souhrnu (i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a (ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.

Přírůstková výpůjční úroková míra nájemce je taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo, pokud není možné takovou úrokovou míru zjistit, taková úroková míra stanovená na počátku leasingu, která by byla nájemci stanovena v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobným jištěním.

Podmíněné nájemné je ta část leasingových plateb, která není pevně stanovena, ale je založena na budoucích faktorech, které se mění z jiných příčin než z prostého plynutí času (např. procenta z budoucího prodeje, rozsah budoucího využití, budoucí cenové indexy, budoucí tržní úroková míra).

5. Leasingová smlouva nebo závazná dohoda může obsahovat ustanovení upravující výši leasingových plateb v případech, kdy se změní náklady na vybudování nebo pořízení pronajímané nemovitosti nebo když se změní některé indikátory výše nákladů nebo hodnot (například všeobecné cenové úrovně) nebo když se změní výše pronajímatelových nákladů na financování leasingu, k nimž dojde v době od počátku leasingu do počátku doby trvání leasingu. Jestliže taková ustanovení existují, má se pro účely tohoto standardu za to, že k uvedeným změnám došlo k počátku leasingu.
6. Definice leasingu zahrnuje smlouvy o nájmu aktiva, které obsahují ustanovení umožňující nájemci nabytí vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy se někdy označují jako smlouvy o koupi na splátky.

KLASIFIKACE LEASINGŮ

7. Klasifikace leasingů přijatá tímto Standardem je odvozena od míry participace nájemce a pronajímatele na rizicích a přínosech vyplývajících z vlastnictví pronajímaného aktiva. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity nebo technologického zastarávání a změny rentability v důsledku měnících se ekonomických podmínek. Přínosy mohou být představovány očekáváním ziskových operací po dobu ekonomické životnosti aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

8. **Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví.**
9. Vzhledem k tomu, že transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě společné pro obě strany, je vhodné použít konzistentní definice. Užití těchto definic za odlišných okolností, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že je leasing bude klasifikován odlišně pronajímatelem a nájemcem. To může být například případ, kdy pronajímatel má užitek ze zaručené zbytkové hodnoty poskytnuté stranou nesprávně s nájemcem.
10. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. (*) Příklady situací, které samostatně nebo v kombinaci obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
- (a) leasing, kdy se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemní doby;
 - (b) nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingu předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možné realizace opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;
 - (c) doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví aktiva není převedeno;
 - (d) k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo je větší než reálná hodnota pronajímaného aktiva;
 - a
 - (e) pronajímaná aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez větších úprav.
11. Typické situace, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
- (a) může-li nájemce vypovědět leasing, ponese pronajímatelovy ztráty spojené s vypovězením leasingu;
 - (b) zisky nebo ztráty z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě leasingového rabatu rovnajícímu se většině utržených prostředků z prodeje aktiva na konci leasingu);
 - a
 - (c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.
12. Příklady a situace v odstavcích 10 a 11 nejsou vždy jednoznačné. Jestliže z jiných indicií jasně vyplývá, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví, je leasing klasifikován jako operativní leasing. Může jít například o případy, kdy se na konci leasingu převádí vlastnictví aktiva za proměnnou částku ve výši reálné hodnoty aktiva, nebo pokud je stanoveno podmíněně nájemné, v jejichž důsledku nejsou na nájemce převedena v podstatě všechna rizika a přínosy.

(*) Viz také standard SIC-27: Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu

IAS 17

13. Leasing se klasifikuje na počátku leasingu. Pokud se kdykoli nájemce a pronajímatel dohodnou na takové změně podmínek leasingu mimo obnovení leasingu, že by došlo k jiné klasifikaci leasingu podle kritérií v odstavcích 7 až 12, pokud by k takovým změnám došlo již na počátku leasingu, pak se revidovaná smlouva považuje za novou smlouvu celou dobu své platnosti. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účetní účely.
14. Leasingy pozemků a budov se klasifikují jako operativní leasingy nebo finanční leasingy stejným způsobem jako leasingy jiných aktiv. Charakteristickým znakem pozemku je za normálních okolností neomezená ekonomická životnost, a jestliže se neočekává převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní doby, na nájemce nejsou obvykle přenesena v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví; v takovém případě by leasing pozemku byl operativním leasingem. Úhrada provedená v době vstupu do leasingového vztahu nebo při převzetí předmětu leasingu, který je účtován jako operativní leasing, představuje předplacené leasingové platby, které budou umořovány po dobu trvání leasingu v souladu s rozložením užitek pocházejících z užívání předmětu leasingu..
15. V případě leasingu pozemků a budov tvoří pozemky a budovy části, které se pro účely klasifikace leasingu posuzují samostatně. Jestliže se u obou částí očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu, obě části se klasifikují jako finanční leasing, ať už se považují za jeden leasing nebo dva leasingy. To platí s výjimkou případů, kdy je z dalších okolností zřejmé, že při leasingu nedochází k převodu v podstatě všech rizik a přínosů vyplývajících z vlastnictví jedné nebo obou částí. Když má pozemek neomezenou ekonomickou životnost, je ta část, která připadá na pozemek, obvykle klasifikována jako operativní leasing pokud nejde o případ, kdy se v souladu s odstavcem 14 očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu. Část, která připadá na budovy se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing v souladu s odstavci 7 až 13.
16. Kdykoliv je to pro účely klasifikace a účtování leasingu pozemků a budov třeba, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích, který představuje část připadající na pozemky, a reálné hodnoty podílu na budovách, který představuje část připadající na budovy, k počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě části, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, není-li zřejmé, že obě části jsou operativním leasingem. V takovém případě by byl celý leasing klasifikován jako operativní leasing.
17. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla nevýznamnou částka připadající na část představovanou pozemky, která by byla stanovena v rámci prvotního zaúčtování v souladu s odstavcem 20, lze pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 7 až 13 jako finanční nebo operativní leasing. V takovém případě se ekonomická životnost budov považuje za ekonomickou životnost celého pronajímaného aktiva.
18. Samostatné oceňování částí představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, jestliže se podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu se standardem IAS 40 a je použit model oceňování reálnou hodnotou. Pro toto posouzení se vyžaduje provedení podrobných propočtů pouze v případech, kdy je klasifikace jedné nebo obou částí nejistá.
19. V souladu se standardem IAS 40 může nájemce klasifikovat podíly na nemovitostech vedených jako operativní leasing jako investici do nemovitosti. Jestliže tak učiní, podíl na nemovitosti se účtuje, jako kdyby byl finančním leasingem, a k tomu se navíc na vykazovaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce pak pokračuje v účtování leasingu jako o finančním leasingu, i kdyby následná událost změnila povahu podílu nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:
 - (a) užívá nemovitosti, která je poté převedena na vlastníkem užívanou nemovitost v pořizovací ceně, za kterou se považuje její reálná hodnota k datu změny užívání;nebo
 - (b) poskytne sub-leasing, kterým přeneše v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví podílu na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje takový sub-leasing jako finanční leasing třetí straně, třebaže třetí strana ho může účtovat jako operativní leasing.

LEASINGY V ÚČETNÍCH VÝKAZECH NÁJEMCŮ

IAS 17

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

20. **K datu počátku doby trvání leasingu nájemci rozeznají ve své rozvaze finanční leasingy jako aktiva a závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku, nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb; obě tyto částky se zjišťují k počátku leasingu. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontním faktorem implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji určit; jestliže to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Počáteční přímé náklady nájemce se přičítají k částce vykazované jako aktivum.**
21. Transakce a ostatní události se účtují a vykazují podle své podstaty a ekonomického obsahu, nikoli pouze podle své právní formy. Třebaže z právního hlediska u leasingových smluv nájemce nezískává vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a ekonomický obsah spočívají v tom, že nájemce získává ekonomické přínosy z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za uzavření závazku zaplatit za toto právo částku blízkou se reálné hodnotě najatého aktiva k datu počátku leasingu a odpovídajícím finančním nákladům.
22. Pokud by se takové leasingové operace neodrazily v rozvaze nájemce, došlo by k podhodnocení úrovně ekonomických zdrojů a závazků účetní jednotky, a tudíž i ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen v rozvaze nájemce jako aktivum a jako závazek uhradit budoucí leasingové platby. Na počátku doby trvání leasingu se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb zachytí v rozvaze ve stejných částkách s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které se přičítají k částce, v jejíž výši je aktivum vykazováno.
23. Není žádoucí, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako položka, která snižuje hodnotu najatých aktiv. Pokud se závazky pro účely jejich vykazování v rozvaze člení na dlouhodobé a krátkodobé, stejné členění se použije i na závazky z leasingu.
24. Počáteční přímé náklady se často vynakládají v souvislosti se zvláštní činností spojenou s leasingy jako je například zprostředkování a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k činnosti nájemce spojené s finančním leasingem, se zahrnují do částky, v jejíž výši je aktivum vykazováno.

Následné ocenění

25. **Minimální leasingové platby se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány do jednotlivých období během doby trvání leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatku závazku. Podmíněně nájemné se stává nákladem v obdobích, ve kterých k němu dojde.**
26. V praxi může nájemce k alokaci finančních nákladů do období během doby trvání leasingu použít přibližných hodnot z důvodu zjednodušení výpočtu.
27. **V důsledku finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak (v případě odepisovatelného aktiva) odpisové náklady, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odepisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která se používá pro vlastní aktiva, a vykázané odpisy musí být vypočteny v souladu se standardy IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 Nehmotná aktiva. Jestliže není dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, aktivum musí být plně odepsáno během doby trvání leasingu nebo doby použitelnosti, podle toho, co je kratší.**
28. Odepisovatelná částka najatého aktiva je systematicky alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, konzistentně s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Jestliže je dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva; jinak je aktivum odepsáno po dobu trvání leasingu nebo po dobu použitelnosti podle toho, co je kratší.

IAS 17

29. Součet odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období se zřídka rovna leasingovým platbám splatným za dané období a tudíž je nevhodné, aby se splatné leasingové platby uznávaly za náklady. Stejně tak je nepravděpodobné, že by se částka aktiva po počátku doby trvání leasingu rovnala částce souvisejícího závazku.
30. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení najatého aktiva, účetní jednotka použije standard IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*.
31. **Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu IAS 32 - Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace, dále zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **pro každou kategorii aktiv jejich netto účetní hodnotu k rozvahovému dni;**
 - (b) **vysvětlení rozdílu mezi k rozvahovému dni zjišťovaným souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současnou hodnotou. Kromě toho musí účetní jednotka zveřejnit úhrn budoucích minimálních leasingových plateb zjištěných k rozvahovému dni a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho do pěti let;**
 - (iii) **nad pět let.**
 - (c) **podmíněné nájemné vykázané v nákladech daného období;**
 - (d) **souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nevypověditelného sub-leasingu k rozvahovému dni;**
 - (e) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se na následující:**
 - (i) **na jakém základě se stanovuje placené podmíněné nájemné;**
 - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložky;**
- a**
- (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**
32. Nájemci jsou u aktiv najatých formou finančního leasingu dále povinni splnit požadavky na zveřejnění dle standardů IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

Operativní leasingy

33. **Leasingové platby operativního leasingu se rozeznávají jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel rozložení přínosů plynoucích uživatele (*)**.
34. U operativních leasingů se leasingové platby (vyjma plateb za služby jako je např. pojištění a údržba) rozeznávají rovnoměrně jako náklad, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel rozložení přínosů plynoucích uživatele, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.

(*) Viz také standard SIC-15 Operativní leasingy – pobídky.

35. **Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu IAS 32, dále zveřejňují v případě operativního leasingu následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní leasing pro každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho do pěti let;**
 - (iii) **nad pět let.**
 - (b) **souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nezrušitelného sub-leasingu k rozvahovému dni;**
 - (c) **leasingové a sub-leasingové platby rozeznané jako náklady daného období s odděleným vyčíslením minimálních leasingových plateb, podmíněného nájemného a sub-leasingových plateb;**
 - (d) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujičích se na následující:**
 - (i) **na jakém základě se stanovuje placené podmíněné nájemné;**
 - (ii) **existence podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložky;**
 - a**
 - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PRONAJÍMATELŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

36. **Pronajímatelé rozeznávají aktiva držená v rámci finančního leasingu ve svých rozvahách a vykazují je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.**
37. V rámci finančního leasingu jsou všechna rizika a přínosy vyplývající z právního vlastnictví pronajímatelem převáděny, a proto se u pronajímatelovy pohledávky z leasingových plateb postupuje jako u splátek jistiny a finančních výnosů, které pronajímateli refundují a odměňují ho za jeho investici a služby.
38. Počáteční přímé náklady jsou často vynakládány pronajímatelem a zahrnují např. provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou vyvolány jednáními o uzavření leasingové smlouvy a jsou jim přímo přiřazené. Nezahrnují obecné režijní náklady jako např. odbytové a marketingové náklady. U finančního leasingu mimo leasingů poskytovaných výrobcí nebo prodejci, jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek finančního leasingu a snižují částku výnosů rozeznanou za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek finančního leasingu; není třeba přičítat je samostatně. Náklady na sjednání a uzavření leasingové u pronajímatelů, kteří jsou výrobcí nebo prodejci, jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čistých investic do leasingu a jsou rozeznány jako náklad v období, kdy je rozeznán zisk z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle na počátku doby trvání leasingu.

IAS 17

Následná ocenění

39. **Uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu.**
40. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Tato alokace výnosů je založena na modelu odrážejícím konstantní periodickou návratnost čisté finanční investice pronajímatele do finančního leasingu. Leasingové splátky vztahující se k období, mimo částek nárokovaných za poskytované služby, se staví proti hrubé investici do leasingu jako snížení jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu z leasingu.
41. Odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu pronajímatelovy hrubé investice do leasingu jsou pravidelně revidovány. Jestliže dojde ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, musí dojít k revizi rozložení výnosů po dobu trvání leasingu a okamžitému rozeznání snížení časově rozlišených částek.
42. **Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo prodejci, rozeznají zisk nebo ztrátu z prodeje za období v souladu s postupy používanými účetními jednotkami pro přímé prodeje. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje je omezen ziskem, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednávání a uzavírání leasingových smluv rozeznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se rozeznají jako náklad z období, kdy je rozeznán zisk z prodeje.**
43. Výrobci nebo prodejci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. U finančního leasingu aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo prodejcem vznikají dva druhy výnosů:
- (a) zisk nebo ztráta z prodeje odpovídající zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato, za běžné prodejní ceny se zohledněním objemových nebo obchodních slev,
- a
- (b) finanční výnos po dobu trvání leasingu.
44. Výnos z prodeje rozeznáný na počátku doby trvání leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, je reálná hodnota aktiva nebo, jestliže je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové míry. Náklad na prodej rozeznáný na počátku doby trvání leasingu je ve výši pořizovací ceny resp. účetní hodnoty (pokud se liší) pronajímaného majetku snížené o současnou hodnotu nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk z prodeje, který se vykažuje v souladu s postupy účetní jednotky pro přímé prodeje.
45. Výrobci nebo prodejci, kteří jsou pronajímateli, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takových úrokových měr může mít za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje je omezen ziskem, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra.
46. Náklady na sjednání a uzavření smlouvy o finančním leasingu rozeznané pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, se rozeznávají jako náklad na počátku doby trvání leasingu, protože se u výrobců a prodejců většinou vztahují k zisku z prodeje.
47. **Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu IAS 32, zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **vysvětlení rozdílů mezi k rozvahovému dni zjištěným souhrnem hrubých investic do leasingu a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni. Dále účetní jednotka zveřejní souhrn hrubých investic do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni za každé z těchto období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho do pěti let;**
 - (iii) **nad pět let.**

- (b) *nerealizovaný finanční výnos;*
- (c) *nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli;*
- (d) *kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových plateb;*
- (e) *podmíněné nájemné rozeznané jako výnos daného období;*
- (f) *obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.*

48. Jako ukazatel růstu je často užitečné zveřejnit rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených během období po odečtení příslušných částek z vypověděných leasingů.

Operativní leasingy

49. **Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých rozvahách podle povahy aktiva.**
50. **Výnos z operativního leasingu se vykazuje ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel rozložení spotřeby užitků z pronajímaného aktiva (*).**
51. Prostředky (včetně odpisů) vynaložené k zajištění výnosů z leasingových splátek jsou rozeznány jako náklad. Výnos z leasingových splátek (mimo výnosů ze služeb, jako jsou např. pojištění nebo údržba) se rozeznávají rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel spotřebu přínosů z pronajímaného aktiva, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.
52. **Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáním a uzavřením smlouvy operativního leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a rozeznávají se jako náklad po dobu trvání leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu.**
53. **Pravidla pro odepisování pronajímaných odepisovatelných aktiv musí být konzistentní s běžnými pravidly pronajímatele pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu se standardy IAS 16 a IAS 38.**
54. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení pronajímaného aktiva, použije účetní jednotka standard IAS 36.
55. Výrobce nebo prodejce, který je pronajímatelem, nevykazuje při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.
56. **Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu IAS 32 zveřejňují v případě operativních leasingů následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb z nevypověditelných operativních leasingů, a to za každé z následujících období:**
 - (i) *do 1 roku;*
 - (ii) *od jednoho do pěti let;*
 - (iii) *nad pět let.*
 - (b) *celkové podmíněné nájemné rozeznané jako výnosy daného období;*
 - (c) *obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.*

(*) Viz také standard SIC-15 Operativní leasingy – pobídky.

IAS 17

57. Pronajímatelé jsou u aktiv pronajatých formou operativního leasingu dále povinni splnit požadavky na zveřejnění dle standardů IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

58. Prodej a zpětný leasing zahrnuje prodej aktiva a jeho zpětný nájem. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože se sjednávají společně. Účetní přístup k prodeji a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.
59. **Pokud prodej a zpětný leasing vedou k finančnímu leasingu, nesmí prodávající-nájemce rozeznat přebytek tržeb nad účetní hodnotou jako okamžitý výnos. Namísto toho se časově rozliší po dobu trvání leasingu.**
60. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel finanční prostředky nájemci, přičemž pronajímané aktivum slouží jako jistění. Z tohoto důvodu není možné považovat přebytek tržeb nad účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově rozlišen po dobu trvání leasingu.
61. **Pokud prodej a zpětný leasing vede k operativnímu leasingu a je zřejmé, že je operace založena na reálných hodnotách, zisk a ztráta se rozeznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se rozeznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými splátkami stanovenými pod úrovní tržních cen. V takovém případě musí být ztráta časově rozlišena v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotou se časově rozliší po dobu předpokládaného užívání aktiva.**
62. Pokud je zpětný leasing operativním leasingem a leasingové platby i prodejní cena jsou stanoveny na úrovni reálné hodnoty, jde v podstatě o běžnou operaci prodeje a zisk nebo ztráta z prodeje jsou vykázány okamžitě.
63. **Pokud je u operativního leasingu reálná hodnota aktiva při jeho prodeji a zpětném leasingu nižší než jeho účetní hodnota, rozezná se ztráta ve výši rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou okamžitě.**
64. U finančního leasingu není takováto úprava nutná, pokud nedojde ke snížení hodnoty; v takovém případě je účetní hodnota snížena na úroveň zpětně získatelné částky v souladu se standardem IAS 36.
65. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na prodej a zpětný leasing. Požadavek popisu významných leasingových smluv vede ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanoveních příslušných smluv nebo podmínek prodeje a zpětného leasingu.
66. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria pro samostatné zveřejnění obsažené ve standardu IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

67. **V souladu s odstavcem 68 je zpětná aplikace tohoto standardu doporučována, ale nikoliv vyžadována. Pokud není tento standard aplikován zpětně, jakýkoliv zůstatek již probíhajícího finančního leasingu je považován za správně určený pronajímatelem a v jeho účtování se pokračuje podle ustanovení tohoto Standardu.**
68. **Účetní jednotka, která dříve používala standard IAS 17 (revidovaný v roce 1997) použije změny provedené tímto standardem retrospektivně na všechny leasingy, nebo, jestliže standard IAS 17 (revidovaný v roce 1997) nebyl použit retrospektivně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingové smlouvy uzavřené od první aplikace uvedeného standardu.**

DATUM ÚČINNOSTI

IAS 17

69. **Účetní jednotky použijí tento standard na účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.**

UKONČENÍ PLATNOSTI STANDARDU IAS 17 (REVIDOVÁN V ROCE 1997)

70. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 17 – *Leasingy* (revidovaný v roce 1997).
-

IAS 17

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

A2. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 21

IAS 21

Dopady změn směnných kurzů cizích měn

OBSAH	Odstavec
Účel	1-2
Rozsah působnosti	3-7
Definice	8-16
Rozpracování definic	9-16
Funkční měna	9-14
Čistá investice v zahraniční jednotce	15
Peněžní položky	16
Přehled přístupu požadovaného tímto standardem	17-19
Vykazování transakcí zahraniční jednotky ve funkční měně	20-37
Prvotní zaúčtování	20-22
Vykazování k následným rozvahovým dnům	23-26
Uznání kurzových rozdílů	27-34
Změna funkční měny	35-37
Použití jiné měny vykazování než funkční měny	38-49
Převod do měny vykazování	38-43
Převod zahraniční jednotky	44-47
Pozbytí zahraniční jednotky	48-49
Daňové účinky všech kurzových rozdílů	50
Zveřejňování	51-57
Datum účinnosti a přechod	58-60
Zrušení dalších materiálů	61-62

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 21 (novelizovaný v roce 1993) *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ÚČEL

1. Organizace může vykonávat zahraniční činnost dvěma způsoby. Může provádět transakce v cizích měnách, nebo může mít zahraniční jednotky. Organizace dále může předkládat svoji účetní závěrku v cizí měně. Cílem tohoto standardu je předepsat, jak zahrnout transakce v cizí měně a zahraniční jednotky do účetní závěrky organizace a jak převést účetní závěrku do měny vykazování.

IAS 21

2. Hlavní otázkou je, které směnné kurzy používat a jak v účetní závěrce vykazovat účinek změn směnných kurzů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. *Tento standard se použije (*):*
- (a) *při účtování transakcí a zůstatků v cizích měnách s výjimkou derivátových transakcí a zůstatků, které spadají do působnosti IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování;*
 - (b) *při převodu výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky organizace pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou;*
- a*
- (c) *při převodu výsledků a finanční pozice organizace do měny vykazování.*
4. IAS 39 se vztahuje k celé řadě derivátů v cizí měně a ty jsou proto vyloučeny z působnosti tohoto standardu. Uvedené deriváty v cizí měně, které nespádají do rozsahu působnosti IAS 39 (například některé deriváty v cizí měně, které jsou zahrnuty do jiných smluv), spadají do působnosti tohoto standardu. Tento standard se vztahuje také na případy, kdy organizace převádí částky související s deriváty z funkční měny organizace na měnu vykazování.
5. Tento standard se nevztahuje na zajišťovací účetnictví pro položky v cizích měnách včetně zajišťování čistých investic do zahraničních jednotek. Na zajišťovací účetnictví se vztahuje IAS 39.
6. Tento standard se vztahuje k prezentaci účetní závěrky organizace v cizí měně a stanoví požadavky na výslednou účetní závěrku tak, aby byla v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. U převodů finančních informací do cizí měny, které nesplňují tyto požadavky, specifikuje standard informace, které musí být zveřejněny.
7. Tento standard se nevztahuje na předkládání výkazů peněžních toků vznikajících z transakcí v cizí měně ani na převody peněžních toků zahraničních jednotek (viz IAS 7 - Výkazy peněžních toků).

DEFINICE

8. *V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:*

Závěrkový kurz je okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.

Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých směnných kurzech.

Směnný kurz je směnný poměr dvou měn.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v nespřízněných transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Cizí měna je jiná měna než funkční měna organizace.

Zahraniční jednotka je organizace, í, která je dceřinou společností, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou vykazující společnosti, jejíž aktivity jsou umístěny nebo vedeny v jiné zemi nebo měně než aktivity vykazující společnosti.

(*) Viz též standard SIC-7 Zavedení eura

Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém organizace vyvíjí svoji činnost.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné společnosti.

Peněžní položky jsou drženy jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo určitém počtu jednotek měny.

Čistá investice v zahraniční jednotce je velikost podílu vykazujícího podniku na čistých aktivech dané jednotky.

Měna vykazování je měna používaná při předkládání účetní závěrky.

Spotový směnný kurs je směnný kurs k okamžité dodávce.

Rozpracování definic

Funkční měna

9. Primární ekonomické prostředí, ve kterém organizace vyvíjí svoji činnost, je obvykle prostředím, ve kterém organizace primárně generuje a vydává peněžní prostředky. Při stanovení své funkční měny zvažuje organizace následující faktory:
 - (a) Měna:
 - (i) která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často je to měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb);
a
 - (ii) země, jejíž konkurenční síly a právní předpisy převážně určují prodejní ceny zboží a služeb.
 - (b) měna, která hlavní měrou ovlivňuje osobní náklady, náklady na materiál a ostatní náklady vynaložené na prodej zboží nebo služeb (často je to měna, ve které jsou tyto náklady určeny a hrazeny).
10. Následující faktory mohou rovněž poskytnout důkaz o funkční měně organizace:
 - (a) Měna, v níž jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (tj. dluhy a nástroje vlastního kapitálu);
 - (b) Měna, v níž jsou obvykle přijímány účtenky za provozní aktivity.
11. Při stanovení funkční měny zahraniční jednotky a toho, zda její funkční měna je stejná jako funkční měna vykazující organizace, se zvažují následující další faktory (vykazující organizace je v tomto kontextu jednotkou, která má zahraniční jednotku jako svoji dceřinou společnost, pobočku, přidružený nebo společný podnik):
 - (a) zda činnosti zahraniční jednotky jsou prováděny spíše jako prodloužení činnosti vykazující organizace, než aby byly prováděny s podstatným stupněm autonomie. Příkladem první varianty je jednotka, která pouze prodává zboží dovážené z vykazující organizace a která výtěžky odevzdává vykazující organizaci. Příkladem druhé možnosti je, když jednotka akumuluje peněžní prostředky a další peněžní položky, vynakládá náklady, generuje výnosy a sjednává půjčky, to vše v podstatě ve své místní měně;
 - (b) zda transakce s vykazující organizací tvoří velký nebo malý podíl činností zahraniční jednotky;
 - (c) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky přímo ovlivňují peněžní toky vykazující organizace a jsou okamžitě dostupné k převedení vykazující organizací;
 - (d) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky jsou dostatečné, aby pokryly existující a obvykle očekávané závazky, aniž by vykazující organizace poskytovala finanční prostředky k jejich pokrytí.

IAS 21

12. Jsou-li výše uvedené ukazatele smíchány a funkční měna není zřejmá, vedení použije vlastní úsudek ke stanovení funkční měny, která nejméně reprezentuje ekonomické účinky příslušných transakcí, událostí a podmínek. Součástí tohoto přístupu je, že vedení organizace dá přednost primárním ukazatelům uvedeným v odstavci 9 před zvážením ukazatelů v odstavcích 10 a 11, které jsou určeny jako další pomocný prostředek ke stanovení funkční měny organizace.
13. Funkční měna organizace odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro ni významné. Po stanovení funkční měny tuto měnu nelze měnit s výjimkou případů, kdy dojde ke změně příslušných transakcí, událostí a podmínek.
14. Jestliže funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, účetní závěrka organizace se přepracuje v souladu s IAS 29 *Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách*. Organizace se nemůže vyhnout přepracování v souladu s IAS 29 například přijetím odlišné funkční měny, než je funkční měna stanovená v souladu s tímto standardem (například funkční měna mateřské organizace).

Čistá investice v zahraniční jednotce

15. Organizace může mít peněžní položku, která je ve vztahu k zahraniční jednotce pohledávkou nebo závazkem. Položka, pro kterou vypořádání není ani plánováno, ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě zvýšením nebo snížením čisté investice podniku v dané zahraniční jednotce. Tato položka se zaúčtuje v souladu s odstavci 32 a 33. Uvedené peněžní položky mohou zahrnovat dlouhodobé pohledávky nebo půjčky. Nezahrnují obchodní pohledávky ani obchodní závazky.

Peněžní položky

16. Podstatnou charakteristikou peněžní položky je právo obdržet (nebo v případě závazku povinnost zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: penze a další zaměstnanecké požitky vyplácené v hotovosti; rezervy, které musí být uhrazeny v hotovosti; hotovostní dividendy, které jsou uznány jako závazek. Peněžní položkou je také smlouva o nároku (nebo platbě) určitého počtu vlastních akcií organizace nebo určitého množství aktiv, u kterých se nárokovaná (nebo placená) reálná hodnota rovná pevnému nebo určitelnému množství jednotek měny. A naopak - podstatnou charakteristikou nepeněžní položky je absence práva obdržet (nebo v případě závazku povinnosti zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: částky předplacené za zboží a služby (například předplacené nájemné); goodwill; nehmotná aktiva; zásoby; pozemky, budovy a zařízení; rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

PŘEHLED PŘÍSTUPU POŽADOVANÉHO TÍMTO STANDARDEM

17. Při přípravě účetní závěrky každá organizace (samostatná organizace, organizace s zahraničními jednotkami – například mateřská organizace, nebo zahraniční jednotka – například pobočka nebo dceřiná společnost) stanoví svoji funkční měnu v souladu s odstavci 9 až 14. Organizace převede položky cizí měny do své funkční měny a vykazuje účinky takového převodu v souladu s odstavci 20 až 37 a 50.
18. Řada vykazujících organizací se skládá z většího počtu jednotlivých jednotek (například skupina se skládá z mateřské společnosti a jedné nebo několika dceřiných společností). Různé typy organizací (členů či nečlenů skupiny) může investovat do přidružených nebo společných podniků. Ty mohou mít také pobočky. Výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací spadajících do vykazující organizace musí být převedeny do měny, ve které vykazující organizace předkládá svoji účetní závěrku. Tento standard připouští u vykazující organizace jakoukoliv měnu (nebo měny) vykazování. Výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací v rámci vykazující organizace, jejíž funkční měna se liší od měny vykazování, se převádějí v souladu s odstavci 38 - 50.
19. Tento standard rovněž připouští, aby samostatná organizace připravující účetní závěrku nebo organizace připravující individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Konsolidované a individuální účetní závěrky* předkládaly své účetní závěrky v libovolné měně (nebo měnách). Jestliže se měna vykazování účetní závěrky organizace liší od funkční měny organizace, výsledky a finanční pozice se rovněž převádějí do měny vykazování v souladu s odstavci 38 - 50.

VYKAZOVÁNÍ TRANSAKČÍ ZAHRANIČNÍ JEDNOTKY VE FUNKČNÍ MĚNĚ

IAS 21

Prvotní zaúčtování

20. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřena v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně; zahrnuje transakce, které vznikají, když organizace:
- (a) koupí nebo prodá zboží či služby, jejichž hodnota je vyjádřena v cizí měně;
 - (b) vypůjčí si nebo zapůjčí peněžní prostředky, když splatné nebo obdržitelné částky jsou vyjádřeny v cizí měně;
- nebo
- (c) jiným způsobem nabývá nebo pozbývá aktiva či jí vznikají závazky nebo vypořádává závazky, jež jsou vyjádřeny v cizí měně.
21. **Při počátečním uznání ve funkční měně je transakce realizovaná v cizí měně zaúčtována tak, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým směnným kurzem mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce.**
22. Datum transakce je datum, ve kterém se transakce v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví poprvé kvalifikuje k zaúčtování. Z praktických důvodů se často používá kurz, který se přibližuje ke skutečnému kurzu k datu transakce; například může být použit průměrný kurz týdne nebo měsíce pro všechny transakce v každé cizí měně, které se v daném časovém úseku udály. Jestliže však směnný kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

Vykazování k následným rozvahovým dnům

23. **Ke každém rozvahovému dni:**
- (a) **peněžní položky v cizí měně se převedou za použití závěrkového kurzu;**
 - (b) **nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách vyjádřených v cizí měně, se převedou za použití směnného kurzu k datu transakce;**
- a
- (c) **nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě vyjádřené v cizí měně, se převedou za použití směnného kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato hodnota určena.**
24. Účetní hodnota jakékoli položky je určena v souladu s ostatními příslušnými standardy. Například pozemky, budovy a zařízení mohou být oceněny reálnou hodnotou nebo historickou cenou v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Ať je účetní hodnota stanovena na bázi reálné hodnoty nebo historických cen, jsou takto určené částky položek v cizí měně převedeny do funkční měny v souladu s tímto standardem.
25. Účetní hodnota některých položek je určena porovnáním dvou nebo více částek. Například účetní hodnota zásob je v souladu s IAS 2 *Zásoby* oceněna pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou podle toho, která z uvedených částek je nižší. Podobně platí v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*, že účetní hodnota aktiv, u které jsou zjištěny známky snížení hodnoty, je účetní hodnotou před započtením možných ztrát ze snížení hodnoty aktiv nebo zpětně získatelnou částkou, podle toho, která z uvedených hodnot je nižší. Jestliže je toto aktivum nepeněžní a je oceňováno v cizí měně, účetní hodnota se zjistí srovnáním následujících částek:
- (a) pořizovací cena nebo účetní hodnota převedená směnným kurzem platným ke dni určení předmětné částky (tj. směnný kurz platný k datu transakce u položky oceňované na základě historických cen);
- a
- (b) čistá realizovatelná hodnota nebo zpětně získatelná částka převedená směnným kurzem platným ke dni určení předmětné hodnoty (tj. směnný kurz platný k datu rozvahy).

IAS 21

Účinek tohoto srovnání může způsobit, že zjištěná ztráta ze snížení hodnoty ve funkční měně nebude v cizí měně zjištěna a naopak.

26. Je-li k dispozici několik směnných kurzů, použije se ten směnný kurz, ve kterém by byl budoucí peněžní tok reprezentovaný transakcí nebo zůstatkem vypořádan, pokud by takový peněžní tok vzniknul ke dni ocenění. Jestliže dočasně chybí směnitelnost mezi dvěma měnami, použije se první směnný kurs, s jehož pomocí by mohl být přepočten proveden.

Uznání kurzových rozdílů

27. Jak je uvedeno v odstavci 3, IAS 39 se vztahuje na zajišťovací účetnictví položek v cizí měně. Aplikace zajišťovacího účetnictví vyžaduje od organizace, aby účtovala o některých kurzových rozdílech odlišně od řešení kurzových rozdílů, na které se vztahuje tento standard. IAS 39 například vyžaduje, aby kurzové rozdíly peněžních položek, které se kvalifikují jako zajišťovací nástroje při zajištění peněžních toků, byly prvotně vykazovány ve vlastním kapitálu v rozsahu, ve kterém je zajištění efektivní.
28. **Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek podniku v kurzech odlišných od těch, se kterými byly převedeny při prvotním zaúčtování během období nebo v předchozích účetních závěrkách, jsou uznány jako zisky nebo ztráty v období, kdy vznikly. Výjimku tvoří případy popsané v odstavci 32.**
29. Jestliže z transakce v cizí měně vzniknou peněžní prostředky a nastane změna směnného kurzu mezi datem transakce a datem vypořádání, výsledkem je kurzový rozdíl. Pokud je transakce vypořádána během téhož účetního období, ve kterém k transakci došlo, je celý kurzový rozdíl uznán v tomto období. Je-li však transakce vypořádána v některém z pozdějších účetních období, je kurzový rozdíl uznán v každém období až do období vypořádání určen změnou směnných kurzů v průběhu jednotlivých období.
30. **Pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován přímo do vlastního kapitálu, všechny komponenty související se směnnými kursy u těchto zisků a ztrát jsou účtovány také přímo do vlastního kapitálu. Naopak pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován do výsledovky, všechny komponenty související se směnnými kursy u těchto zisků nebo ztrát jsou účtovány také do výsledovky.**
31. Jiné standardy vyžadují, aby byly některé zisky a ztráty vykázány přímo ve vlastním kapitálu. Například IAS 16 vyžaduje, aby byly některé zisky a ztráty vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení vykázány přímo ve vlastním kapitálu. Jestliže se takové aktivum oceňuje v cizí měně, odstavec 23(c) tohoto standardu vyžaduje, aby přeceněná částka byla převedena s využitím kurzu platného ke dni, kdy byla částka zjištěna. Výsledný kurzový rozdíl se rovněž vykáže ve vlastním kapitálu.
32. **Kurzové rozdíly vznikající u peněžních položek, které tvoří část čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky (viz odstavec 15) se vykážou ve výsledovce individuální účetní závěrky vykazující jednotky nebo v individuálních účetních závěrkách jednotlivých zahraničních jednotek. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční jednotky a vykazující jednotku (například konsolidované účetní závěrky v případech, kdy zahraniční jednotka je dceřinou společností), se kurzové rozdíly vykážou prvotně jako samostatná složka vlastního kapitálu a při pozbytí čisté investice se vykážou ve výsledovce v souladu s odstavcem 48.**
33. Jestliže peněžní položky tvoří část čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky a jsou uváděny ve funkční měně vykazující organizace, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v individuální účetní závěrce příslušné zahraniční jednotky. Podobně platí, že pokud taková položka je uváděna ve funkční měně zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v účetní závěrce vykazující organizace. Takové kurzové rozdíly se nereklasifikují na samostatnou komponentu vlastního kapitálu v účetní závěrce, která obsahuje zahraniční jednotky a vykazující organizaci (tj. v účetní závěrce, ve které jsou zahraniční jednotky konsolidovány, poměrně konsolidovány nebo účtovány pomocí ekvivalenční metody). Peněžní položka, která tvoří část čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky však může být uvedena v jiné měně, než je funkční měna vykazující organizace nebo zahraniční jednotky. Kurzové rozdíly vznikající z převodu takové peněžní položky do funkční měny vykazující organizace a zahraniční jednotky se nereklasifikují na samostatnou komponentu vlastního kapitálu v účetní závěrce zahrnující zahraniční jednotku a vykazující organizaci (zůstávají zaúčtovány ve výsledovce).

34. Jestliže organizace vede své účetní knihy a záznamy v jiné než své funkční měně, v době, kdy organizace připravuje svoji účetní závěrku, se všechny částky převedou do funkční měny organizace v souladu s odstavci 20 až 26. Tím vznikne shodná částka ve funkční měně, jaká by se objevila, kdyby položky byly původně zaznamenány ve funkční měně. Například peněžní položky se převedou do funkční měny pomocí uzávěrkového kurzu, nepeněžní položky oceněné na základě historických cen se převedou pomocí směnného kurzu platného ke dni transakce, která vyústila v jejich uznání.

Změna funkční měny

35. **Dojde-li ke změně funkční měny organizace, uplatňuje organizace procesy převodu platné pro novou funkční měnu prospektivně od data změny.**
36. Jak je uvedeno v odstavci 13, funkční měna organizace odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro organizaci vhodné. V souladu s tím platí, že jakmile je funkční měna stanovena, tuto měnu lze měnit jen v případech, kdy dojde ke změně příslušných transakcí, událostí a podmínek. Například změna měny, která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb, může vést ke změně funkční měny jednotky.
37. Účinek změny funkční měny je účtován prospektivně. Jinými slovy – organizace převede veškeré položky na novou funkční měnu pomocí převodního kurzu platného ke dni změny. Výsledné převedené částky nepeněžních položek jsou chápány jako jejich historické ceny. Kurzové rozdíly vznikající z převodu zahraničních jednotek dříve klasifikované ve vlastním kapitálu v souladu s odstavci 32 a 39(c) se nevykáží ve výsledovce, dokud nebude daná operace vyřazena.

POUŽITÍ JINÉ MĚNY VYKAZOVÁNÍ NEŽ FUNKČNÍ MĚNY

Převod do měny vykazování

38. Organizace může předkládat svoji účetní závěrku v cizí měně (nebo měnách). Jestliže se měna vykazování liší od funkční měny organizace, organizace převede své výsledky a finanční pozici do měny vykazování. Jestliže například skupina obsahuje jednotlivé organizace s různými funkčními měnami, výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací jsou vyjádřeny ve společné měně, takže lze předložit konsolidovanou účetní závěrku.
39. **Výsledky a finanční pozice organizace, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, budou převedeny do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:**
- (a) **aktiva a závazky pro všechny prezentované rozvahy (tj. včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem k datu každé prezentované rozvahy;**
- (b) **výnosy a náklady jednotlivých výsledovek (tj. včetně srovnávacích) se převedou směnným kursem k datu transakce;**
- a**
- (c) **všechny výsledné kurzové rozdíly se vykáží jako samostatná položka vlastního kapitálu.**
40. Z praktických důvodů je často používán k převádění výnosových a nákladových položek kurz, který se přibližuje skutečným směnným kurzům k datu transakcí (například průměrný směnný kurz za období). Jestliže však směnný kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.
41. Kurzové rozdíly uvedené v odstavci 39(c) vyplývají z:
- (a) převádění výnosů a nákladů směnnými kurzy k datu transakcí a převádění aktiv a závazků závěrkovým kurzem. Takové kurzové rozdíly vznikají u výnosových a nákladových položek vykazovaných ve výsledovce a u položek vykazovaných přímo ve vlastním kapitálu.

IAS 21

- (b) převodu počátečních čistých aktiv v uzávěrkovém kurzu, který se liší od předchozího uzávěrkového kurzu.

Tyto kurzové rozdíly nejsou uznány ve výsledovce, neboť změny směnných kurzů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý účinek na současné a budoucí peněžní toky z činností jednotek. Jestliže se kurzové rozdíly vztahují k zahraniční jednotce, která je konsolidována, ale není ve výlučném vlastnictví, jsou kumulované kurzové rozdíly vznikající z převodu a přiřaditelné menšinovým podílům přiřazeny menšinovému podílu a vykázány jako součást menšinového podílu v konsolidované rozvaze.

42. Výsledky a finanční pozice organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, budou převedeny do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:

- (a) všechny částky (tj. aktiva, závazky, položky vlastního kapitálu, výnosy a náklady, včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem k datu nejnovější rozvahy s výjimkou případů, kdy

- (b) částky se převedou do měny nehyperinflační ekonomiky, srovnávací částky jsou ty, které byly prezentovány jako částky běžného období v příslušné účetní závěrce za předchozí rok (tj. nejsou upraveny v souladu s následnými změnami cenové úrovně ani s následnými změnami směnného kurzu).

43. Je-li funkční měna organizace měnou hyperinflační ekonomiky, organizace přepracuje účetní závěrku v souladu s IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách před aplikací metody převodu stanovené v odstavci 42, s výjimkou srovnávacích částek, které jsou převedeny do měny nehyperinflační ekonomiky (viz odstavec 42(b)). Když ekonomika přestane být hyperinflační a organizace přestane připravovat a prezentovat účetní závěrku v souladu s IAS 29, pro převod do měny vykazování se použijí historické ceny vyjádřené v cenové úrovni platné k datu, kdy organizace ukončila přepočty svých účetních závěrek.

Převod zahraniční jednotky

44. Na převod výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek se kromě odstavců 38 až 43 vztahují odstavce 45 až 47; výsledky a finanční pozice se převádějí do měny vykazování, takže cizí jednotku lze zahrnout do účetní závěrky vykazující organizace pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou.

45. Zahrnutí výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky do účetní závěrky vykazující organizace se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení vnitroskupinových zůstatků a vnitroskupinových transakcí dceřiné společnosti (viz IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka a IAS 31 - Účasti ve společných podnicích). Vnitroskupinová peněžní aktiva (nebo závazky) krátkodobého i dlouhodobého charakteru nelze eliminovat proti odpovídajícím vnitroskupinovým závazkům (nebo aktivům), aniž by byly výsledky kurzových pohybů zobrazeny v konsolidované účetní závěrce. Důvodem je to, že peněžní položka představuje nutnost převést jednu měnu na jinou a způsobuje vykazující organizaci zisk nebo ztrátu v důsledku kurzových výkyvů. Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazující organizace takový kurzový rozdíl i nadále vykazován jako zisk nebo ztráta, nebo jestliže vzniká za podmínky popsaných v odstavci 32, je klasifikován jako vlastní kapitál až do vyřazení zahraniční jednotky.

46. Jestliže se účetní závěrka zahraniční jednotky zpracovává k datu odlišnému od data vykazující organizace, zahraniční jednotka často připravuje další výkazy ke stejnému datu jako je datum účetní závěrky vykazující organizace. Pokud se tak neděje, IAS 27 umožňuje používat různá data zpracování výkazů za předpokladu, že rozdíl není větší než tři měsíce a byly provedeny úpravy zohledňující účinky všech významných transakcí nebo jiných událostí, které se vyskytly mezi předmětnými daty. V takovém případě jsou aktiva a závazky zahraniční jednotky převáděny směnným kurzem k rozvahovému dni zahraniční jednotky. Z důvodu podstatných změn směnných kurzů jsou provedeny úpravy až k rozvahovému dni vykazující organizace v souladu s IAS 27. Stejný přístup se používá při aplikaci ekvivalenční metody na přidružené a společné podniky a při použití poměrné konsolidace na společné podniky v souladu s IAS 28 Investice do přidružených podniků a IAS 31.

47. *S jakýmkoli goodwillem pocházejícím z pořízení zahraniční jednotky, a s jakýmkoli úpravami účetní hodnoty aktiv a závazků souvisejícími s koupí dané zahraniční jednotky se zachází jako s aktivy a závazky dané zahraniční jednotky. Proto musí být vyjádřeny ve funkční měně zahraniční jednotky a musí být převedeny závěrkovým kurzem ve shodě s odstavcem 39 a 42.*

Pozbytí zahraniční jednotky

48. *Při pozbytí zahraniční jednotky musí být kumulativní částka kurzových rozdílů, která byla odložena jako samostatná složka vlastního kapitálu vztahující se k dané zahraniční jednotce, uznána ve výsledovce ve stejném období, ve kterém je vykázán zisk nebo ztráta z pozbytí.*
49. Organizace může pozbyt svůj podíl v zahraniční jednotce prodejem, likvidací, splacením základního kapitálu nebo vzdáním se celé jednotky či její části. Výplata dividendy tvoří část pozbytí pouze v případech, když představuje náhradu původní investice – například pokud je dividendy vyplácena ze zisků dosažených před pořízením. V případě částečného pozbytí je do zisku či ztráty zahrnuta pouze poměrná část příslušných kumulovaných kurzových rozdílů. Snížení účetní hodnoty zahraniční jednotky nepředstavuje částečné pozbytí. V souladu s tím žádná část kurzového zisku či ztráty odložená ve vlastním kapitálu není v okamžiku snížení uznána ve výsledovce.

DAŇOVÉ ÚČINKY VŠECH KURZOVÝCH ROZDÍLŮ

50. Zisky a ztráty z transakcí v cizí měně a kurzových rozdílů vznikající z převodu výsledků a finanční pozice organizace (včetně zahraničních jednotek) do jiné měny mohou mít daňové účinky. Na tyto daňové účinky se vztahuje IAS 12 *Daně ze zisku*.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

51. *V případě skupin se odkazy k „funkční měně“ uvedené v odstavcích 53 a 55 až 57 vztahují k funkční měně mateřské společnosti.*
52. *Organizace zveřejňuje:*
- (a) *částku kurzových rozdílů vykázanou ve výsledovce s výjimkou případů, které vznikají u finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou účtovaných výsledkově v souladu s IAS 39;*
- a*
- (b) *čisté kurzové rozdíly klasifikované jako samostatná část vlastního kapitálu a porovnání výše těchto kurzových rozdílů na začátku a konci období.*
53. *Je-li pro vykazování použita měna vykazování odlišná od funkční měny, musí být tento fakt zveřejněn spolu se zveřejněním funkční měny a důvodu použití odlišné měny vykazování.*
54. *Jestliže dojde ke změně funkční měny vykazující organizace nebo podstatných zahraničních jednotek, musí být tento fakt zveřejněn spolu se zveřejněním důvodu změny funkční měny.*
55. *Jestliže organizace předkládá účetní závěrku v měně, která se liší od její funkční měny, popíše účetní závěrku jako dokument odpovídající Mezinárodním standardům účetního výkaznictví pouze v případě, že odpovídá všem požadavkům jednotlivých standardů a jednotlivým interpretacím těchto standardů včetně metod převodů stanovených v odstavcích 39 a 42.*

IAS 21

56. Organizace v některých případech předkládá účetní závěrku nebo jiné finanční informace v jiné než své funkční měně, aniž by splňovala požadavky odstavce 55. Organizace může například převést do jiné měny pouze vybrané položky účetní závěrky. Nebo organizace, jejíž funkční měna není měnou v hyperinflační ekonomice, může převést účetní závěrku do jiné měny převodem všech položek s použitím posledního závěrkového směnného kurzu. Tyto převody nejsou v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a je třeba provést zveřejnění uvedené v odstavci 57.
57. **Jestliže organizace zobrazí účetní závěrku nebo jiné finanční informace v jiné než své funkční měně nebo měně vykazování závěrky, aniž by byly splněny požadavky odstavce 55, musí být splněny tyto body:**
- (a) **informace musí být označeny jako doplňkové informace, aby je bylo možné rozlišit od informací, které splňují mezinárodní standardy finančního vykazování;**
 - (b) **musí být zveřejněna měna, v níž jsou uvedeny doplňkové informace;**
 - a
 - (c) **musí být zveřejněna funkční měna organizace a způsob převodu použitý ke stanovení uvedených doplňkových informací.**

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHOD

58. **Organizace použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.**
59. **Organizace je povinna aplikovat odstavec 47 prospektivně na všechny akvizice, k nimž dojde po zahájení účetního období, ve kterém bude tento standard aplikován poprvé. Retrospektivní aplikace odstavce 47 na dřívější akvizice je povolena. V případě pořízení zahraniční jednotky s prospektivně zpracovanými údaji, k němuž však došlo před datem první aplikace tohoto standardu, organizace nebude přepracovávat předchozí roky a v souladu s tím může případně zpracovat goodwill a úpravy reálné hodnoty vzniklé na základě akvizice jako aktiva a závazky organizace a ne jako aktiva a závazky zahraniční jednotky. Goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou již vyjádřeny ve funkční měně organizace nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím směnného kurzu k datu akvizice.**
60. **Všechny ostatní změny plynoucí z aplikace tohoto standardu musí být zaúčtovány v souladu s požadavky IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.**

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

61. Tento standard nahrazuje IAS 21 - *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (revidován v roce 1993).
62. Tento standard nahrazuje následující interpretace:
- (a) SIC-11 Cizí měna – aktivace kurzových ztrát ze silné devalvace měny;
 - (b) SIC-19 Měna použitá pro vykazování – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29;
 - a
 - (c) SIC-30 Měna použitá pro vykazování – převod z měny ocenění na měnu prezentace.

PŘÍLOHA

IAS 21

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. V IAS 7 Výkazy peněžních toků byly odstavce 25 a 26 změněny na následující znění:

25. **Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykazují ve funkční měně organizace, přičemž pro částku v cizí měně se použije směnný kurz mezi funkční měnou a cizí měnou k datu peněžního toku.**
26. **Peněžní toky zahraničního dceřiného podniku se převedou směnnými kurzy mezi funkční měnou a cizí měnou k datům peněžních toků.**

A2. IAS 12 Daně ze zisku se mění následovně:

Odstavec 1 úvodu (nyní číslovaný odstavce IN 2) byl změněn na následující znění:

IN2. ...

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

- (a) nepeněžní aktiva a závazky organizace jsou oceněny ve funkční měně, ale zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy základ daně nepeněžních aktiv a závazků) se stanoví v jiné měně;
- (b) ...

Odstavce 41 a 62 byly změněny na následující znění:

41. Nepeněžní aktiva a závazky organizace se oceňují ve funkční měně organizace (viz IAS 21 - *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*). Jestliže je zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy daňový základ nepeněžních aktiv a závazků) stanovena v jiné měně, změny ve směnných kurzech způsobují přechodné rozdíly, které mají za následek vykazovaný odložený daňový závazek nebo (podle odstavce 24) aktivum. Výsledná odložená daň je vykázána ve výsledovce (viz odstavec 58).

62. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují nebo připouštějí, aby se určité položky přímo zúčtovaly ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu. Příklady takových položek jsou:

...

- (c) kursové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*);

a

...

A3. IAS 29 Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách byl změněn následovně:

Odstavec 1 byl změněn na následující znění:

1. **Tento standard se vztahuje na individuální účetní závěrky, včetně konsolidovaných účetních závěrek každé organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky.**

IAS 21

Odstavec 8 byl změněn na následující znění:

8. **Účetní závěrka organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Odpovídající údaje za předchozí období požadovaná IAS 1 - prezentace účetní závěrky a každá informace s ohledem na dřívější období se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Pro účely prezentace srovnávacích hodnot v odlišné měně vykazování platí odstavce 42(b) a 43 IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn (ve znění revidovaném v roce 2003).**

Odstavec 17 byl změněn na následující znění:

17. Všeobecný cenový index nemusí být k dispozici pro období, pro které je přepočten pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. Za těchto okolností může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech směnného kurzu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.

Odstavec 23 byl zrušen.

Odstavec 31 byl změněn na následující znění:

31. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zaúčtovány v souladu s odstavci 27 a 28.

Odstavec 34 byl změněn na následující znění:

34. Odpovídající údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, jsou přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnávací účetní závěrky jsou zveřejňovány zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny s ohledem na dřívější období, jsou také vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely prezentace srovnávacích hodnot v odlišné měně vykazování platí odstavce 42(b) a 43 IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (ve znění revidovaném v roce 2003).

Odstavec 39 byl změněn na následující znění:

39. **Zveřejňují se následující informace:**

- (a) **skutečnost, že účetní závěrka a odpovídající údaje za předchozí období byly přepracovány podle změn ve všeobecné kupní síle funkční měny a v důsledku toho jsou uvedeny zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni;**

...

A4. [Změny nevztahující se holým standardům]

A5. [Změny nevztahující se holým standardům]

A6. V IAS 38 *Nehmotná aktiva* se mění odstavec 107 na následující znění:

107. **V účetní závěrce se zveřejňují následující informace pro každou třídu nehmotných aktiv, s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:**

...

- (e) **porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:**

...

- (vii) **čisté kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky z funkční měny do měny vykazování, včetně převodu informací zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující organizace;**

a

...

A7. V IAS 41 – *Zemědělství* byl odstavec 50 změněn na následující znění:

50. **Organizace vykazuje příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Tyto informace musí obsahovat:**

...

(f) **čisté kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny vykazování, včetně převodu informací zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující organizace;**

a

...

A8. SIC-7 *Zavedení Euro* byl změněn následovně:

Odstavec 4 byl změněn na následující znění:

4. To zejména znamená:

(a) peněžní aktiva a závazky v cizí měně, které jsou výsledkem transakcí, budou i nadále převáděny do funkční měny závěrkovým kurzem. Jakékoli z toho vyplývající kurzové rozdíly musí být okamžitě uznány jako výnos nebo náklad s výjimkou případu, že by podnik pokračoval v používání svého současného účetního pravidla pro kurzové zisky a ztráty související se zajištěním kurzového rizika v budoucích transakcích.

(b) kumulativní kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky zahraničních jednotek musí být i nadále klasifikovány jako vlastní kapitál a musí být uznány jako výnos nebo náklad pouze při pozbytí čisté investice v zahraniční jednotce.

...

Stanovení data účinnosti bylo změněno na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace se stává účinnou 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

A9. IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a související dokumenty byly změněny následovně:

V příloze B byly přidány odstavce B1A a B1B:

B1A Organizace nemusí aplikovat IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* retrospektivně na úpravy reálné hodnoty a goodwillu vznikajících v kombinaci podniků, ke které došlo před datem přechodu k používání IFRS. Jestliže organizace neaplikuje IAS 21 na tyto úpravy reálné hodnoty a goodwillu retrospektivně, je povinna jednat s jimi jako s aktivy a závazky organizace spíše než jako s aktivy a závazky pořízené jednotky. Uvedený goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou proto již vyjádřeny ve funkční měně organizace, nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím směnného kurzu použitého podle předchozích zásad GAAP.

B1B Organizace může aplikovat IAS 21 retrospektivně na úpravy reálné hodnoty a goodwill vznikající:

(a) u všech podnikových kombinací, ke kterým došlo před datem přechodu na IFRS;

nebo

(b) u všech podnikových kombinací, u kterých se organizace rozhodne přepracovat a znovu zveřejnit informace v souladu se IAS 22, jak je povoleno odstavcem B1 uvedeným výše.

IAS 24

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 24

Zveřejnění spřízněných stran

OBSAH	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-4
Účel zveřejnění spřízněných stran	5-8
Definice	9-11
Zveřejňování	12-22
Datum účinnosti	23
Ukončení platnosti IAS 24 (revidován v roce 1994)	24

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 24 (revidovaný v roce 1994) *Zveřejnění spřízněných stran* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je zajistit, aby účetní závěrka podniku obsahovala informace nutné k posouzení skutečnosti, že finanční situace a výsledek hospodaření podniku může být ovlivněn existencí spřízněných stran a transakcemi a nevyrovnanými zůstatky těchto stran.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. *Tento standard se použije při:*

(a) *identifikaci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami;*

(b) *identifikaci nevyrovnaných zůstatků mezi podnikem a jeho spřízněnými stranami;*

(c) *identifikaci okolností, při kterých je nutné zveřejnit položky podle odstavců (a) a (b);*

a

(d) *určení zveřejňovaných informací o těchto položkách.*

3. *Tento standard vyžaduje zveřejnění transakcí a nevyrovnaných zůstatků se spřízněnými stranami v individuální účetní závěrce mateřského podniku, společného podniku nebo investora, které musí být prezentovány v souladu s IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka.*

4. *Transakce a nevyrovnané zůstatky se spřízněnými stranami –podniky ve skupině se zveřejňují v účetní závěrce podniku. Transakce a nevyrovnané zůstatky se spřízněnými stranami v rámci skupiny jsou eliminovány při sestavování konsolidované účetní závěrky skupiny.*

ÚČEL ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

IAS 24

5. Vztahy spřízněných stran jsou normálním rysem obchodu a podnikání. Podniky například často provádějí části svých činností prostřednictvím dceřiných podniků, společných a přidružených podniků. Za těchto okolností má podnik možnost ovlivňovat rozhodování o finančních a provozních politikách těchto podniků prostřednictvím ovládnání, spoulovládání nebo podstatného vlivu.
6. Vztah spřízněné strany by mohl mít dopad na výsledek hospodaření a finanční situaci podniku. Spřízněné strany mohou uzavírat transakce, které by nespřízněné strany nemohly. Podnik například prodává zboží svému mateřskému podniku za ceny, za které by tyto položky neprodal jinému odběrateli. Podobně transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být realizovány za stejné částky jako mezi nespřízněnými stranami.
7. Výsledek hospodaření a finanční situace podniku mohou být ovlivněny vztahem spřízněné strany i v tom případě, že transakce se spřízněnou stranou nenastanou. Pouhá existence tohoto vztahu může být dostačující k ovlivnění transakcí podniku s jinými stranami. Například dceřiný podnik může ukončit vztahy s obchodním partnerem, protože jeho mateřský podnik koupil sesterský podnik, jehož předmět činnosti je stejný s předchozím obchodním partnerem. V jiném případě se může jedna strana zříci určité činnosti v důsledku podstatného vlivu jiného podniku – například dceřiný podnik může být instruován svým mateřským podnikem, aby se nevěnoval výzkumu a vývoji.
8. Z těchto důvodů mohou znalosti transakcí, nevyrovnaných zůstatků a vztahů se spřízněnými stranami ovlivnit hodnocení činností podniku uživateli účetní závěrky, včetně hodnocení rizik a příležitostí, kterým daný podnik čelí.

DEFINICE

9. *V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:*

Spřízněná strana je spřízněná s podnikem při splnění následujících podmínek:

- (a) *přímo nebo nepřímo prostřednictvím jednoho nebo několika zprostředkovatelů strana:*

- (i) *ovládá podnik, je ovládána podnikem nebo je pod společným ovládnutím s podnikem (jde o mateřské podniky, dceřiné podniky a sesterské podniky);*

- (ii) *má podíl v podniku, který jí poskytuje významný vliv nad tímto podnikem;*

nebo

- (iii) *spoluovládá takový podnik;*

- (b) *strana je přidruženým podnikem (podle definice v IAS 28 Investice do přidružených podniků) podniku;*

- (c) *strana je společným podnikem, ve kterém je podnik spoluvlastníkem (viz IAS 31 Účasti ve společných podnicích);*

- (d) *strana je vrcholovým řídicím pracovníkem podniku nebo jeho mateřského podniku;*

- (e) *strana je blízkým členem rodiny jednotlivce, který patří pod bod (a) nebo (d);*

IAS 24

- (f) strana je podnikem, který je ovládán, spoluovládán nebo má na něm podstatný vliv přímo nebo nepřímo jakýkoliv podnik patřící pod bod (d) nebo (e), nebo podstatné hlasovací právo v dané straně má přímo nebo nepřímo takový podnik;

nebo

- (g) strana je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců podniku nebo jakéhokoliv jiného podniku, který je spřízněnou stranou takového podniku.

Transakce mezi spřízněnými stranami je převod zdrojů, služeb nebo závazků mezi spřízněnými stranami bez ohledu na to, zda je účtována cena.

Blízcí členové rodiny jednotlivce jsou ti členové rodiny, u nichž lze očekávat, že budou ovlivňovat danou osobu nebo budou ovlivňováni danou osobou ve svých vztazích s podnikem. Sem mohou patřit:

- (a) partneři a děti jednotlivce ve společné domácnosti;
- (b) děti partnera jednotlivce ve společné domácnosti;

a

- (c) vyživované osoby jednotlivce nebo jeho partnera ve společné domácnosti.

Kompenzace zahrnuje veškeré náklady na zaměstnanecké požitky (definované v IAS 19 Zaměstnanecké požitky). Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění, které jsou placené, splatné nebo poskytované podnikem nebo jménem podniku výměnou za služby, které zaměstnanci poskytují podniku. Zahrnují také plnění placená jménem mateřského podniku ve prospěch takového podniku. Kompenzace zahrnuje:

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

a

- (e) odměny vázané na vlastní kapitál.

Ovládání (kontrola) je pravomoc řídit finanční a provozní politiky podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činnosti.

Spoluovládání (společná kontrola) je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání hospodářské činnosti.

Vrcholoví řídicí pracovníci jsou osoby, které mají pravomoc a odpovědnost přímo či nepřímo za plánování, řízení a kontrolu činností podniku, včetně jeho ředitelů (výkoných i jiných).

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku, ale není to ovládní takových politik. Podstatný vliv lze získat vlastnictvím akcií nebo na základě stanov či dohody.

10. Při posuzování každého možného vztahu spřízněné strany se pozornost upírá k podstatě vztahu, a nikoli jen k právní formě.
11. V kontextu tohoto standardu se za spřízněné strany nemusí považovat:
 - (a) dva podniky pouze proto, že mají ředitele nebo jednoho vrcholového řídicího pracovníka společného bez ohledu na body (d) a (f) v definici „spřízněné strany“;
 - (b) dva spoluvlastníci pouze proto, že spoluovládají společný podnik;
 - (c) (i) poskytovatelé finančních prostředků,

(ii) odborové svazy,

(iii) veřejně prospěšné podniky

a

(iv) vládní útvary a agentury,

pouze z titulu jejich běžných činností s podnikem (ačkoliv mohou ovlivnit svobodu jednání podniku nebo se účastnit v jeho rozhodovacím procesu);

a
 - (d) zákazník, dodavatel, poskytovatel koncese, distributor nebo obchodní zástupce, se kterým podnik uskutečňuje podstatný objem obchodů, a to pouze na základě z toho vyplývající ekonomické závislosti.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

12. **Vztahy mezi mateřskými a dceřinými podniky se zveřejňují bez ohledu na to, zda dochází k transakcím mezi těmito spřízněnými stranami. Podnik je povinen zveřejnit název svého mateřského podniku, a zároveň název konečné ovládací strany, pokud se její název liší. Jestliže mateřský podnik ani konečná ovládací strana nesestavují účetní závěrky přístupné veřejnosti, musí být zveřejněn také název nejbližšího nadřazeného podniku, který je sestavuje.**
13. Aby si uživatelé účetní závěrky mohli vytvořit představu o vlivech vztahů spřízněných stran na podni, je vhodné zveřejnit vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje ovládní, bez ohledu na to, zda došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami.
14. Identifikace vztahů spřízněných stran mezi mateřskými a dceřinými podniky je dalším požadavkem k požadavkům na zveřejnění dle IAS 27, IAS 28 a IAS 31, které požadují odpovídající přehled a popis významných investic do dceřiných, přidružených a spoluovládaných podniků.
15. Jestliže mateřský podnik ani konečná ovládací strana nesestavují účetní závěrky přístupné veřejnosti, zveřejní podnik také název nejbližšího nadřazeného podniku, který je sestavuje. Nejbližší nadřazený podnik je první mateřský podnik ve skupině nad bezprostředním mateřským podnikem, který sestavuje konsolidované účetní závěrky přístupné veřejnosti.
16. **Podnik je povinen zveřejnit odměny vrcholovým řídicím pracovníkům v souhrnu a za následující kategorie:**
 - (a) **krátkodobé zaměstnanecké požitky;**
 - (b) **zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru;**

IAS 24

- (c) *ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky;*
- (d) *požitky při předčasném ukončení pracovního poměru;*
- a*
- (e) *odměny vázané na vlastní kapitál.*
17. *Jestliže došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami, musí podnik zveřejnit povahu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i informace o typech transakcí a nevyrovnaných zůstatcích, jež jsou nezbytné k pochopení potenciálního vlivu vztahů na účetní závěrku. Tyto požadavky na zveřejnění jsou doplňkem k požadavkům uvedeným v odstavci 16 na zveřejnění odměn vrcholových řídicích pracovníků. Tato zveřejnění musí obsahovat nejméně následující informace:*
- (a) *částku transakcí;*
- (b) *částku nevyrovnaných zůstatků a:*
- (i) *jejich podmínky včetně toho, zda jsou zajištěné, a povahu úvah v souvislosti s vypořádáním;*
- a*
- (ii) *detaily jakýchkoliv přijatých nebo vydaných záruk;*
- (c) *rezervy na pochybné dluhy související s částkou nevyrovnaných závazků;*
- a*
- (d) *náklady uznané během období ve vztahu k nedobytným nebo pochybným dluhům splatným spřízněnými stranami.*
18. *Zveřejnění požadované odstavcem 17 musí být učiněna samostatně pro každou z následujících kategorií:*
- (a) *mateřský podnik;*
- (b) *podnik spoluovládající jiný podnik nebo podnik s podstatným vlivem na jiným podnikem;*
- (c) *dceřiné podniky;*
- (d) *přidružené podniky;*
- (e) *společné podniky, ve kterých je podnik spoluvlastníkem;*
- (f) *vrcholoví řídicí pracovníci podniku nebo jeho mateřského podniku;*
- a*
- (g) *ostatní spřízněné strany.*
19. *Klasifikace částek splatných spřízněným stranám nebo získatelných od spřízněných stran v různých kategoriích podle ustanovení odstavce 18 je rozšířením požadavků na zveřejnění informací, které musí být dle IAS 1 *Presentace účetní závěrky* zveřejněny v rozvaze nebo komentáři. Kategorie jsou rozšířeny tak, aby poskytovaly podrobnější analýzu zůstatků spřízněných stran a vztahovaly se na transakce spřízněných stran.*
20. *Následují příklady transakcí, které se zveřejňují, jestliže souvisejí se spřízněnou stranou:*
- (a) *nákupy nebo prodeje výrobků (dokončených nebo nedokončených);*
- (b) *nákupy nebo prodeje nemovitostí a jiných aktiv;*

- (c) poskytování nebo přijímání služeb;
 - (d) leasingové dohody;
 - (e) převody výzkumu a vývoje;
 - (f) převody licenčních smluv;
 - (g) převody podle finančních ujednání (včetně půjček a zvyšování vlastního kapitálu peněžním či nepeněžním vkladem);
 - (h) poskytování záruk a zajištění;
 - a
 - (i) vypořádání závazků ve prospěch podniku nebo podnikem ve prospěch jiné strany.
21. Informace o tom, že se uskutečnily transakce se spřízněnými stranami na základě podmínek, které odpovídají obvyklým podmínkám transakcí, jsou zveřejňovány pouze v případech, kdy tyto podmínky lze zdůvodnit.
22. ***Položky podobné povahy se mohou zveřejnit souhrnně kromě případů, kdy je samostatné zveřejnění nezbytné k porozumění účinků transakcí mezi spřízněnými stranami na účetní závěrku podniku.***

DATUM ÚČINNOSTI

23. ***Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit.***

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 24 (REVIDOVÁN V ROCE 1994)

24. Tento standard nahrazuje dosavadní IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* (revidovaný v roce 1994).
-

IAS 24

PŘÍLOHA

Změna IAS 30

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije se také tato změna na příslušná dřívější období.

A1. V IAS 30 Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí se mění odstavec 58 na následující znění:

58. Jestliže banka vstoupila do transakcí se spřízněnými stranami, zveřejňuje povahu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i informace o typech transakcí a nevyrovnaných zůstatcích, jež jsou nezbytné k pochopení potenciálního vlivu vztahů na účetní závěrku. Zveřejnění jsou provedena v souladu s IAS 24 a zahrnují zveřejnění, které se týká politiky banky k úvěrování spřízněných stran a s ohledem na transakce se spřízněnými stranami částku zahrnutou v:

- (a) ...
-

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 27

IAS 27

Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

OBSAH	Odstavec
Rozsah působnosti	1-3
Definice	4-8
Prezentace konsolidované účetní závěrky	9-11
Rozsah konsolidované účetní závěrky	12-21
Konsolidační postupy	22-36
Vykazování investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků v individuální účetní závěrce	37-39
Zveřejňování	40-42
Datum účinnosti	43
Zrušení dalších materiálů	44-45

Tento novelizovaný standard nahrazuje standard IAS 27 (novelizovaný v roce 2000) *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- Tento standard se použije při sestavování a vykazání konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem.***
- Tento standard se nezabývá metodami zachycení podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwill z podnikových kombinací (viz IAS 22 *Podnikové kombinace*).
- Tento standard se použije také k vykazání investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, pokud se podnik rozhodne, nebo musí v souladu s místními právními předpisy sestavit individuální účetní závěrku.***

DEFINICE

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

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky.

Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činnosti užitek.

Metoda ocenění pořizovacími náklady je účetní metoda, pomocí níž je investice zachycena v pořizovacích nákladech. Investor uznává výnosy z investice pouze v rozsahu, který investor získává při rozdělení kumulovaných zisků podniku, do něž bylo investováno, a které vznikly po datu akvizice. Příděly převyšující takovéto zisky jsou považovány za zpětné získání investice a jsou zachyceny jako snížení pořizovacích nákladů dané investice.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky.

IAS 27

Menšinový podíl je ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiného podniku, která připadá podílům, jež nejsou přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků vlastněny mateřským podnikem.

Mateřský podnik je podnik, který má jeden nebo více dceřiných podniků.

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem u společného podniku, ve které je investice vykázána na základě podílu na vlastním kapitálu a ne na základě vykázaných výsledků a čistých aktiv podniku, do kterého bylo investováno.

Dceřiný podnik je podnik, včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

5. Mateřský podnik nebo jeho dceřiné podniky mohou být investorem v přidruženém podniku nebo spoluvlastníkem ve společném podniku. V takových případech konsolidované účetní závěrky připravené a předkládané v souladu s tímto standardem jsou rovněž připraveny tak, aby odpovídaly IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účast ve společných podnicích*.
6. Pro podnik, který je popsán v odstavci 5, představuje individuální účetní závěrka takovou účetní závěrku, která je sestavena a vykázána vedle účetní závěrky uvedené v odstavci 5. Individuální účetní závěrka nemusí být součástí takové účetní závěrky.
7. Účetní závěrka podniku, který nemá dceřiné podniky, podíl v přidruženém podniku ani spoluvlastnictví ve společném podniku, není individuální účetní závěrkou.
8. Mateřský podnik, který je v souladu s odstavcem 10 vyňat z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, může předkládat individuální účetní závěrku jako svoji jedinou účetní závěrku.

PREZENTACE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

9. **Mateřský podnik jiný než mateřský podnik uvedený v odstavci 10 musí prezentovat konsolidovanou účetní závěrku, ve které konsoliduje své investice do dceřiných podniků v souladu s tímto standardem.**
10. **Mateřský podnik nemusí prezentovat konsolidovanou účetní závěrku výhradně v následujících případech:**
 - (a) **mateřský podnik je sám zcela vlastněným dceřiným podnikem, nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiného podniku a jeho ostatní vlastníci včetně těch, kteří nejsou jinak oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že mateřský podnik nepředkládá konsolidovanou účetní závěrku a nemají proti tomu námitky;**
 - (b) **dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu mateřského podniku se neobchodují na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů);**
 - (c) **mateřský podnik nepodal ani není v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu;**

a
 - (d) **nejvyšší mateřský podnik nebo kterýkoliv prostřední mateřský podnik mateřského podniku sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.**
11. Mateřský podnik, který v souladu s odstavcem 10 nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, sestavuje pouze individuální účetní závěrku v souladu s odstavci 37-42.

ROZSAH KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

12. **Konsolidovaná účetní závěrka musí zahrnovat všechny dceřiné podniky mateřského podniku s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odstavci 16.**

13. Má se za to, že ovládnání existuje, pokud mateřský podnik vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než polovinu hlasovacích práv v jiném podniku, kromě výjimečných okolností, kdy je jasně prokázáno, že takové vlastnictví nevede k ovládnání podniku. Ovládnání existuje i tehdy, vlastní-li mateřský podnik jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv podniku a má přitom: (*)
- (a) pravomoc nad více než jednou polovinou hlasovacích práv na základě dohody s jinými investory;
 - (b) pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku na základě stanov nebo dohody;
 - (c) pravomoc jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu a řídit podnik prostřednictvím daného představenstva nebo orgánu;
- nebo
- (d) pravomoc uplatnit většinu hlasů na schůzích představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu a řídit podnik prostřednictvím daného představenstva nebo orgánu.
14. Podnik může vlastnit akciová práva, kupní akciové opce, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné obdobné nástroje, které, jsou-li uplatněny nebo převedeny, mají schopnost poskytnout podniku hlasovací práva nebo omezit hlasovací práva jiné strany nad finančními a provozními politikami jiného podniku (potenciální hlasovací práva). Při zvažování, zda má podnik pravomoc ovládat finanční a provozní politiky jiného podniku, se zvažuje existence a působení potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, včetně hlasovacích práv v držení jiného podniku. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, když například nemohou být realizována ani převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
15. Při hodnocení, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládnání, ověřuje podnik veškerá fakta a okolnosti (včetně podmínek vykonávání potenciálních hlasovacích práv a veškerých dalších smluvních ustanovení hodnocených jednotlivě nebo v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva s výjimkou záměru vedení a finančních možností jejich realizace nebo převedení.
16. ***Dceřiný podnik je vyloučen z konsolidace, pokud existuje důkaz, že (a) ovládnání je zamýšleno jako dočasné, protože dceřiný podnik byl pořízen a držen výhradně s výhledem na jeho pozbytí během dvanácti měsíců od pořízení, a (b) vedení aktivně hledá kupce. Investice do takového dceřiného podniku musí být klasifikována jako držena k obchodování a vykázána v souladu s IAS 39 Finanční nástroje:úctování a oceňování.***
17. Jestliže dceřiný podnik byl dříve vyloučen z konsolidace v souladu s odstavcem 16, ale není pozbyt během dvanácti měsíců, musí být konsolidován od data akvizice (viz IAS 22). Účetní závěrka za období od pořízení musí být přepracována a znovu vykázána.
18. Ve výjimečných případech může podnik najít kupce dceřiného podniku vyloučeného z konsolidace v souladu s odstavcem 16, ale prodej nebyl dokončen během dvanácti měsíců od pořízení z důvodů nutnosti schválení právními orgány apod. Podnik nemusí konsolidovat takový dceřiný podnik, jestliže k rozvahovému dni probíhá prodej a neexistuje důvod věřit, že prodej nebude ukončen krátce po rozvahovém dni.
19. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace jednoduše proto, že investor je jednotkou rizikového kapitálu, podílovým fondem, investičním fondem nebo podobnou jednotkou.
20. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace proto, že jeho podnikatelské činnosti jsou odlišné od podnikatelských činností jiných podniků ve skupině. Významné informace jsou poskytnuty konsolidací takových dceřiných podniků a zveřejněním dodatečných informací o rozličných podnikatelských činnostech dceřiných podniků v konsolidované účetní závěrce. Tak například zveřejnění požadovaná IAS 14 *Vykazování podle segmentů*, napomůže vysvětlit význam rozličných podnikatelských činností v rámci skupiny.

(*) Viz také standard SIC-12, *Konsolidace – jednotky zvláštního určení*.

IAS 27

21. Mateřský podnik ztrácí ovládání, pokud ztratí pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku, do kterého bylo investováno, aby získal prospěch z jeho činnosti. Ztráta ovládání může vzniknout současně se změnou v absolutní nebo relativní úrovni vlastnictví, nebo bez takové změny. Může se například stát, že dceřiný podnik začne být ovládán vládou, soudem, správcem nebo regulačním orgánem. Ztráta ovládání může být také důsledkem smluvního vztahu.

KONSOLIDAČNÍ POSTUPY

22. Při sestavování konsolidované účetní závěrky kombinuje podnik účetní závěrku mateřského podniku a jeho dceřiných podniků postupně tak, že se řádek po řádku sčítají obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Aby konsolidovaná účetní závěrka uváděla finanční informace o skupině jako o jediné ekonomické jednotce, musí být učiněny následující kroky:

(a) účetní hodnota investice mateřského podniku do každého dceřiného podniku a podíl mateřského podniku na vlastním kapitálu každého dceřiného podniku jsou vyloučeny (viz IAS 22, který popisuje řešení jakéhokoli výsledného goodwillu);

(b) menšinové podíly na zisku nebo ztrátě konsolidovaných dceřiných podniků za dané účetní období jsou stanoveny;

a

(c) menšinové podíly na čistých aktivech konsolidovaných dceřiných společností jsou prezentovány odděleně od vlastního kapitálu akcionářů mateřského podniku. Menšinové podíly na čistých aktivech se skládají z:

(i) částky menšinových podílů vypočtené ke dni původní kombinace v souladu s IAS 22;

a

(ii) menšinového podílu na změnách stavu vlastního kapitálu po datu kombinace.

23. Pokud existují potenciální hlasovací práva, je poměrná část zisku nebo ztráty a změn vlastního kapitálu, které se alokují na podíl mateřského podniku a menšinové podíly, stanovena na základě stávajících podílů vlastnictví a neodráží možnou realizaci nebo převedení potenciálních hlasovacích práv.

24. **Vnitroskupinové zůstatky, transakce, výnosy a náklady se vylučují v plné výši.**

25. Vnitroskupinové zůstatky a transakce včetně výnosů, nákladů a dividend jsou plně vyloučeny. Zisky a ztráty vyplývající z vnitroskupinových transakcí, které jsou uznány v aktivech, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně. Vnitroskupinové ztráty mohou naznačovat snížení hodnoty aktiva, které musí být zahrnuto do konsolidované účetní závěrky. IAS 12 *Daně ze zisku* se vztahuje na přechodné rozdíly, které vznikají z vyloučení zisků a ztrát plynoucích z vnitroskupinových transakcí.

26. **Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků, které jsou použity k sestavení konsolidované účetní závěrky, musí být sestaveny ke stejnému vykazujícímu datu. Jestliže se datum vykazování mateřského podniku a dceřiného podniku liší, dceřiný podnik připraví pro účely konsolidace dodatečnou účetní závěrku ke stejnému datu jako je účetní závěrka mateřského podniku. To platí s výjimkou případů, kdy je tento postup neproveditelný.**

27. **Je-li v souladu s odstavcem 26 účetní závěrka dceřiného podniku, která se používá k přípravě konsolidované účetní závěrky, zpracována k datu vykazování odlišnému od data vykazování mateřského podniku, musí být provedeny úpravy o účinky významných transakcí nebo jiných případů, které nastaly mezi takovými daty a datem účetní závěrky mateřského podniku. Rozdíl mezi daty vykazování dceřiného a mateřského podniku v žádném případě nesmí být větší než tři měsíce. Délka účetních období a veškeré rozdíly v datech vykazování musí být v jednotlivých obdobích stejné.**

28. **Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje tak, že jsou použita jednotná účetní pravidla pro obdobné transakce a jiné případy za podobných okolností.**

29. Jestliže člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou učiněny při sestavení konsolidované účetní závěrky patřičné úpravy v jeho účetní závěrce.
30. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice podle definice v IAS 22. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky do data, ve kterém mateřský podnik pozbývá ovládnání nad dceřiným podnikem. Rozdíl mezi prostředky z pozbytí dceřiného podniku a jeho účetní hodnotou ke dni pozbytí včetně kumulativní hodnoty veškerých kursových rozdílů, které se vztahují k dceřinému podniku a které jsou v souladu s IAS 21 *Dopady změn směnných kursů cizích měn* zahrnuty ve vlastním kapitálu, se vykazují v konsolidované výsledovce jako zisk nebo ztráta z pozbytí dceřiného podniku.
31. **Investice do podniku musí být vykázána v souladu s IAS 39 Finanční nástroje:úctování a oceňování, od data, ke kterému pozbývá status dceřiného podniku za předpokladu, že se nestává přidruženým podnikem, jak jej definuje IAS 28, ani společným podnikem, jak je popsáno v IAS 31.**
32. **Účetní hodnota investice k datu, k němuž přestává být podnik dceřiným podnikem, je poté brána jako pořizovací cena při počátečním ocenění finančních aktiv v souladu s IAS 39.**
33. **Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidované rozvaze v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu příslušejícího akcionářům mateřského podniku. Menšinové podíly na zisku nebo ztrátě za skupinu jsou také zveřejněny odděleně.**
34. Zisk nebo ztráta se připisuje akcionářům mateřského podniku a menšinovým podílům. Protože v obou případech jde o vlastní kapitál, částka připsaná menšinovým podílům není výnosem ani nákladem.
35. Ztráty na konsolidovaném dceřiném podniku, které by měly být přiřazeny menšině, mohou převýšit menšinové podíly na vlastním kapitálu dceřiného podniku. V takovém případě se toto převýšení a jakékoli další menšinové ztráty přiřadí většinovým podílům s výjimkou ztrát v rozsahu, v němž má menšina závazek a je schopna uskutečnit další investice s cílem pokrytí ztrát. Jestliže dceřiný podnik následně vykazuje zisky, jsou takové zisky přiřazeny většinovému podílu, dokud nebude pokryt podíl ztrát menšiny, který byl dříve absorbován většinou.
36. Jestliže má dceřiný podnik v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy menšinovými podílníky a klasifikovány jako vlastní kapitál, mateřský podnik počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o dividendy na takové akcie, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

VYKAZOVÁNÍ INVESTIC DO DCEŘINÝCH PODNIKŮ, SPOLEČNÝCH PODNIKŮ A PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ V INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

37. **Jestliže se zpracovává individuální účetní závěrka, investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků se vykáže buď:**
- (a) **v pořizovací ceně;**
- nebo**
- (b) **v souladu s IAS 39.**

Stejný přístup k vykázání musí být použit pro všechny kategorie investic.

38. Tento standard nenařizuje, které podniky sestavují individuální účetní závěrky pro veřejný účel. Odstavce 37 a 39 až 42 platí v případech, kdy podnik sestavuje individuální účetní závěrku splňující podmínky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podnik rovněž sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti podle požadavku podstavce 9, pokud se na něj nevztahuje výjimka definovaná v odstavci 10.

IAS 27

39. Investice do společných podniků a přidružených podniků, které se vykazují v souladu s IAS 39 v konsolidované účetní závěrce, se vykáží stejným způsobem jako v individuální účetní závěrce investorů.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

40. V konsolidované účetní závěrce musí být zveřejněny následující informace:
- (a) skutečnost, že dceřiný podnik není konsolidován podle odstavce 16;
 - (b) [Vypuštěn]
 - (c) povahu vztahů mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem, u kterého mateřský podnik nevládní, přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než jednu polovinu hlasovacích práv;
 - (d) důvody, proč vlastnictví (přímé nebo nepřímé prostřednictvím dceřiných podniků) více než poloviny hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, nevede k ovládnutí takového podniku;
 - (e) datum vykazání účetní závěrky dceřiného podniku, jestliže se taková účetní závěrka používá k sestavování konsolidované účetní závěrky a její datum vykazání nebo období se liší od dat mateřského podniku, a dále důvod používání odlišných dat vykazání nebo období;
 - a
 - (f) povaha a rozsah veškerých významných omezení (například výsledek smlouvy o půjčce nebo právních požadavků) vztahujících se k možnostem dceřiných podniků převádět finanční prostředky na mateřský podnik v podobě hotovostních dividend nebo splácet půjčky či zálohové částky.
41. Jestliže se zpracovává individuální účetní závěrka mateřského podniku, která se v souladu s odstavcem 10 rozhodně nepředkládá konsolidovanou účetní závěrku a předkládá pouze individuální účetní závěrku, musí být zveřejněny následující informace:
- (a) skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou; že byla použita výjimka z konsolidace; název a země registrace nebo sídla podniku, jehož konsolidovaná účetní závěrka, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, byla sestavena k veřejnému použití; a adresa místa, kde si lze vyžádat zmíněnou konsolidovanou účetní závěrku;
 - (b) seznam významných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků včetně názvu, země registrace nebo sídla, podílu vlastnické účasti a, je-li odlišný, podílu držených hlasovacích práv;
 - a
 - (c) popis metod použitých k zachycení investic odpovídajících bodu (b).
42. Jestliže mateřský podnik (jiný než mateřský podnik, na který se vztahuje odstavec 41), spoluvlastník s podílem ve společném podniku nebo investor v přidruženém podniku sestaví individuální účetní závěrku, musí se v ní zveřejnit následující:
- (a) skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou a důvody, proč byla tato účetní závěrka sestavena, pokud to nevyžaduje zákon;
 - (b) seznam významných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků včetně názvu, země registrace nebo sídla, podílu vlastnické účasti a, je-li odlišný, podílu držených hlasovacích práv;
 - a
 - (c) popis metod použitých k zachycení investic odpovídajících bodu (b);

a musí identifikovat účetní závěrku zpracovanou v souladu s odstavcem 9 tohoto standardu, IAS 28 a IAS 31, ke které se vztahuje.

IAS 27

DATUM ÚČINNOSTI

43. *Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.*

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

44. Tento standard nahrazuje IAS 27 *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* (revidovaný v roce 2000).
45. Tento standard nahrazuje SIC-33 *Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu*

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. V IAS 22 *Podnikové kombinace* byl odstavec 1 změněn na následující znění:

1. V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:

...

Dceřiný podnik je podnik včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

Menšinový podíl je ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiného podniku, která připadá podílům, jež nejsou přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků vlastněny mateřským podnikem.

A2. [Změny nevztahující se holým standardům]

A3. SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení* byla změněna následovně.

Odkaz byl změněn na následující znění:

Odkazy: IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*

Odstavce 9, 10 a 11 byly změněny na následující znění:

9. V kontextu určité JZU může vzniknout ovládnání pomocí předurčení činností této JZU (provozované způsobem „autopilot“) nebo jinak. IAS 27.13 uvádí několik okolností, které ústí v ovládnání i v případech, kdy podnik vlastní jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv na jiném podniku. Podobně může existovat ovládnání i v případech, kdy podnik vlastní malý nebo žádný podíl na vlastním kapitálu JZU. Aplikace tohoto konceptu ovládnání v každém případě vyžaduje úsudek v kontextu všech relevantních faktorů.
10. Navíc k situacím popsaným v IAS 27.13 mohou například následující okolnosti naznačit vztah, při němž podnik ovládá JZU a následně by měla konsolidovat takovou JZU (dodatečné vysvětlení je uvedeno v dodatku k této interpretaci):
 - (a) činnosti JZU jsou v podstatě řízeny jménem podniku v souladu s jeho specifickými podnikatelskými potřebami tak, že podnik obdrží užitky z provozování JZU;
 - (b) podnik má v podstatě rozhodovací pravomoci k tomu, aby získala většinu užitků z činností JZU, nebo má delegovány rozhodovací pravomoci zavedením mechanismu „autopilota“;
 - (c) podnik má v podstatě právo získat většinu užitků z JZU, a tudíž může být vystaven rizikům provázejícím činnosti JZU;nebo
 - (d) podnik si v podstatě ponechává většinu zbytkových nebo vlastnických rizik vztahujících se k JZU nebo jejím aktivům za účelem získání užitků z jejích činností.

11. [Vypuštěn]

IAS 27

- A4. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy na aktuální verzi IAS 27 Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků změněny na odkazy na IAS 27 Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka.
-

Investice do přidružených podniků

OBSAH	Odstavec
Rozsah působnosti	1
Definice	2-12
Podstatný vliv	6-10
Ekvivalenční metoda	11-12
Použití ekvivalenční metody	13-36
Ztráty ze snížení hodnoty	31-34
Konsolidovaná účetní závěrka	35-36
Zveřejňování	37-40
Datum účinnosti	41
Zrušení dalších materiálů	42-43

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 28 (novelizovaný v roce 2000) *Účtování investic přidružených podniků* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. ***Tento standard musí být použit k zachycení investic do přidružených podniků. Tento standard se však nevztahuje na investice do přidružených podniků ve vlastnictví:***

(a) jednotek rizikového kapitálu,

nebo

(b) podílových fondů, správců majetku a podobných jednotek včetně pojistných fondů spojených s investicemi

kteř jsou klasifikovány jako držené k obchodování a vykazovány v souladu s IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování. Tyto investice jsou oceněny reálnou hodnotou v souladu s IAS 39, přičemž změny reálné hodnoty jsou uznány ve výsledku hospodaření v období, kdy došlo ke změně.

DEFINICE

2. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

Přidružený podnik je podnik včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, ve kterém má investor podstatný vliv a který není ani dceřiným podnikem, ani společným podnikem.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky.

Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice původně zachycena v pořizovací ceně a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech podniku, do něžž bylo investováno. Zisk nebo ztráta investora zahrnuje jeho podíl na zisku nebo ztrátě podniku, do něžž bylo investováno.

Spoluovládání (Společná kontrola) je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání hospodářské činnosti.

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem u společného podniku, ve které je investice vykázána na základě podílu na vlastním kapitálu a ne na základě vykázaných výsledků a čistých aktiv podniku, do kterého bylo investováno.

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku, do něžž bylo investováno, ale není to ovládání takových politik.

Dceřiný podnik je podnik, včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

3. Účetní závěrka podniku, ve které se používá ekvivalenční metoda, není individuální účetní závěrkou, ani jí není účetní závěrka podniku, který nemá dceřiné podniky, přidružené podniky ani podíly ve společném podniku.
4. Individuální účetní závěrka je závěrka zpracovaná vedle konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, ve které investice jsou vykázány ekvivalenční metodou a účetní závěrky, ve které jsou vykázány podíly spoluvlastníků ve společných podnicích metodou poměrné konsolidace. Individuální účetní závěrka může, ale nemusí být přiložena k příslušné účetní závěrce nebo provázet účetní závěrku.
5. Podniky, které jsou vyňaty z konsolidace v souladu s odstavcem 10 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, v souladu s odstavcem 2 IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* z aplikace metody poměrné konsolidace nebo v souladu s odstavcem 13(c) tohoto standardu z aplikace ekvivalenční metody mohou jako své účetní závěrky předkládat individuální účetní závěrky.

Podstatný vliv

6. Jestliže investor vlastní přímo nebo nepřímo (tedy prostřednictvím dceřiných podniků) více než dvacet (20) procent hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, předpokládá se, že investor má podstatný vliv, ledaže lze jasně prokázat nenaplnění takového předpokladu. Jestliže investor vlastní přímo nebo nepřímo (tedy prostřednictvím dceřiných podniků) méně než dvacet (20) procent hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, předpokládá se, že investor nemá podstatný vliv s výjimkou případů, kdy tento vliv byl jasně demonstrován. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí investorovi bránit v tom, aby měl podstatný vliv.
7. Existence podstatného vlivu investora se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:
 - (a) investor je zastoupen v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu podniku, do něžž investoval;
 - (b) účastní se tvorby politik včetně spoluúčasti v rozhodování o dividendách nebo jiném rozdělování;
 - (c) uskutečňuje významné transakce s podnikem, do něžž investoval;
 - (d) dochází ke vzájemné výměně manažerského personálu;
nebo
 - (e) investor poskytuje stěžejní technické informace.

IAS 28

8. Podnik může vlastnit akciová práva, kupní akciové opce, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné obdobné nástroje, které, jsou-li uplatněny nebo převedeny, mají schopnost poskytnout podniku hlasovací práva nebo omezit hlasovací práva jiné strany nad finančními a provozními politikami jiného podniku (potenciální hlasovací práva). Při zvažování, zda má podnik pravomoc ovládat finanční a provozní politiky jiného podniku, se zvažuje existence a působení potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, včetně hlasovacích práv v držení jiného podniku. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, když například nemohou být realizována ani převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
9. Při hodnocení, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládnání, ověřuje podnik veškerá fakta a okolnosti (včetně podmínek vykonávání potenciálních hlasovacích práv a veškerých dalších smluvních ustanovení hodnocených jednotlivě nebo v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva s výjimkou záměru vedení a finančních možností jejich realizace nebo převedení.
10. Podnik pozbývá podstatný vliv nad podnikem, do kterého bylo investováno, jestliže pozbývá pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku. Ztráta podstatného vlivu může vzniknout současně se změnou v absolutní nebo relativní úrovni vlastnictví, nebo bez takové změny. Může se například stát, že přidružený podnik začne být ovládán vládou, soudem, správcem nebo regulačním orgánem. Ztráta ovládnání může být také důsledkem smluvního vztahu.

Ekvivalenční metoda

11. V souladu s ekvivalenční metodou je investice do přidruženého podniku původně zachycena v pořizovací ceně a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl zachycen podíl investora na ziscích či ztrátách podniku, do něž investoval, vytvořených po datu akvizice. Podíl investora na ziscích nebo ztrátách v podniku, do něž bylo investováno, se odráží v ziscích nebo ztrátách investora. Příděly ze zisků od podniku, do něž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné kvůli změnám investorova poměrného podílu na podniku, do něž investoval, jež vznikly z takových změn vlastního kapitálu podniku, které nebyly zahrnuty do zisků nebo ztrát investora. Uvedené změny zahrnují změny vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení a z kurzových rozdílů z převodu cizích měn. Investorův podíl na těchto změnách se zahrnuje přímo do vlastního kapitálu investora.
12. Pokud existují potenciální hlasovací práva, je poměrná část zisku nebo ztráty investora v podniku, do kterého investoval, a změn vlastního kapitálu podniku, do které bylo investováno, stanovena na základě stávajících podílů vlastnictví a neodráží možnou realizaci nebo převedení potenciálních hlasovacích práv.

POUŽITÍ EKVIVALENČNÍ METODY

13. **Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou, kromě následujících případů:**
 - (a) **existuje důkaz, že investice byla pořízena a držena výhradně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců od pořízení, a vedení aktivně hledá kupce;**
 - (b) **platí výjimka uvedená v odstavci 10 IAS 27, která umožňuje mateřskému podniku, který má rovněž investice v přidruženém podniku, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku;**

nebo
 - (c) **platí všechna následující tvrzení:**
 - (i) **investor je zcela vlastněným dceřiným podnikem, nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiného podniku a jeho ostatní vlastníci včetně těch, kteří nejsou jinak oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že investor neaplikuje ekvivalenční metodu a nemají proti tomu námitky;**
 - (ii) **dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu investora se neobchodují na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů);**

(iii) *investor nepodal ani není v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu;*

a

(iv) *nejvyšší mateřský podnik nebo kterýkoliv prostřední mateřský podnik investora sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.*

14. *Investice popsané v odstavci 13(a) musí být klasifikovány jako držené k obchodování a vykázány v souladu s IAS 39.*
15. Jestliže investice do přidruženého podniku, která byla dříve vykázána v souladu s IAS 39, nebyla pozbyta během dvanácti měsíců, musí být vykázána použitím ekvivalenční metody ode dne pořízení (viz IAS 22 *Podnikové kombinace*). Účetní závěrka za období od pořízení musí být přepracována a znovu vykázána.
16. Ve výjimečných případech může podnik najít kupce přidruženého podniku popsaného v odstavci 13(a), ale prodej nebyl dokončen během dvanácti měsíců od pořízení z důvodů nutnosti schválení právními orgány apod. Podnik nemusí aplikovat ekvivalenční metodu na investici do takového přidruženého podniku, jestliže k rozvahovému dni probíhá prodej a neexistuje důvod věřit, že prodej nebude ukončen krátce po rozvahovém dni.
17. Uznání výnosů na bázi rozdělených zisků nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova výnosu realizovaného u investice do přidruženého podniku, protože přijatá rozdělení zisků mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého podniku. Protože má investor v přidruženém podniku podstatný vliv, má podíl výkonnosti přidruženého podniku a v důsledku na výnosnosti své investice. Investor vykazuje tyto podíly rozšířením rozsahu svých účetních závěrek tak, aby obsahovaly podíl na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku. V důsledku poskytuje aplikace ekvivalenční metody více informací při vykazování čistých aktiv a zisku nebo ztráty investora.
18. *Investor přestane používat ekvivalenční metodu od data, kdy přestane mít podstatný vliv na přidružený podnik, a začne vykazovat investici v souladu s IAS 39. Předpokladem je, že přidružený podnik se nestane dceřiným podnikem ani společným podnikem definovaným v IAS 31.*
19. *Účetní hodnota investice k datu, k němuž přestává být podnik přidruženým podnikem, je poté brána jako pořizovací cena při počátečním ocenění finančních aktiv v souladu s IAS 39.*
20. Mnohé postupy vhodné k použití ekvivalenční metody jsou podobné konsolidačním postupům, které jsou uvedeny v IAS 27. Zároveň platí, že postupy použité při nabytí dceřiného podniku lze přijmout i pro vykazání nabytí investice do přidruženého podniku.
21. Podíl skupiny na přidruženém podniku je souhrn všech podílů v daném přidruženém podniku, které jsou drženy mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky. Podíly jiných přidružených nebo společných podniků ve skupině se pro tyto účely ignorují. Jestliže přidružený podnik má dceřiné podniky, přidružené podniky nebo společné podniky, zisky nebo ztráty a čistá aktiva zvažovaná při aplikaci ekvivalenční metody jsou ty, které jsou vykázány v účetní závěrce přidruženého podniku (včetně podílu přidruženého podniku na ziscích nebo ztrátách a čistých aktivech svých přidružených a společných podniků) po veškerých úpravách potřebných k promítnutí vlivu na jednotná účetní pravidla (viz odstavce 26 a 27).
22. Zisky a ztráty, které plynou z transakcí „po vlastnické ose nahoru“ a „po vlastnické ose dolů“ mezi investorem (včetně jeho konsolidovaných dceřiných podniků) a přidruženým podnikem se vykazují v účetní závěrce investora pouze v rozsahu nespřízněných podílů investora v přidruženém podniku. Transakce „po vlastnické ose nahoru“ jsou například prodej aktiv z přidruženého podniku investorovi. Transakce „po vlastnické ose dolů“ jsou například prodej aktiv investora přidruženému podniku. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku, které jsou výsledkem těchto transakcí, se eliminuje.

IAS 28

23. Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se stává přidruženým podnikem. Při nabytí investice je jakýkoli rozdíl (pozitivní či negativní) mezi pořizovací cenou investice a investorovým podílem na reálné hodnotě čistých identifikovatelných aktiv přidruženého podniku zachycen jako goodwill (viz IAS 22). Goodwill související s přidruženým podnikem je zahrnut do účetní hodnoty investice. Patříčné úpravy investora podílu na ziscích nebo ztrátách po nabytí jsou provedeny tak, aby byly zachyceny například odpisy odepisovatelných aktiv na základě jejich reálných hodnot k datu pořízení.
24. **Při aplikaci ekvivalenční metody investor použije nejnovější dostupné účetní závěrky přidruženého podniku. Jestliže se datem vykazování investora a přidruženého podniku liší, přidružený podnik připraví pro potřeby investora dodatečnou účetní závěrku ke stejnému datu jako je účetní závěrka investora. To platí s výjimkou případů, kdy je tento postup neproveditelný.**
25. **Je-li v souladu s odstavcem 24 účetní závěrka přidruženého podniku, která se používá k aplikaci ekvivalenční metody, zpracována k datu vykazování odlišnému od data vykazování investora, musí být provedeny úpravy o účinky významných transakcí nebo jiných událostí, které nastaly mezi takovým datem a datem účetní závěrky investora. Rozdíl mezi daty vykazování přidruženého podniku a investora v žádném případě nesmí být větší než tři měsíce. Délka účetních období a veškeré rozdíly v datech vykazování musí být v jednotlivých obdobích stejné.**
26. **Investorovy účetní závěrky musí být připraveny za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
27. Jestliže přidružený podnik užívá jiná účetní pravidla než taková, která jsou přijata investorem pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou provedeny příslušné úpravy účetní závěrky přidruženého podniku tak, aby odpovídala pravidlům investora, je-li účetní závěrka investorem použita při uplatnění ekvivalenční metody.
28. Jestliže má přidružený podnik v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami než investorem a klasifikovány jako vlastní kapitál, investor počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o dividendy na takové akcie, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.
29. Je-li investorův podíl na ztrátách přidruženého podniku roven jeho podílu v přidruženém podniku, investor přeruší zahrnování svého podílu na dalších ztrátách. Podíl v přidruženém podniku představuje účetní hodnota investice v přidruženém podniku vyplývající z aplikace ekvivalenční metody společně s dlouhodobým zájmem, který v podstatě tvoří část čistých investic investora do přidruženého podniku. Například položka, pro kterou vypořádání není plánováno ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě rozšířením investice podniku v daném přidruženém podniku. Takové položky mohou zahrnovat přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo půjčky, ale nezahrnují obchodní pohledávky, obchodní závazky ani dlouhodobé pohledávky, pro které existuje odpovídající zajištění (například zajištěné půjčky). Ztráty vykázané v souladu s ekvivalenční metodou, které převyšují investici investora do kmenových akcií, jsou aplikovány na ostatní složky podílu investora v přidruženém podniku v opačném pořadí podle jejich stáří (tj. s prioritou při likvidaci).
30. Po snížení investora podílu na nulu jsou dodatečné ztráty a vyplývající závazky uznávány jen v rozsahu, ve kterém investorovi vznikly zákonné nebo smluvní závazky nebo ve kterém realizoval platby ve prospěch přidruženého podniku. Jestliže přidružený podnik následně vykazuje zisky, investor znovu začne zahrnovat své podíly na takových ziscích jen poté, co se vyrovnal podíl na čistých ztrátách, které nebyly uznány.

Ztráty ze snížení hodnoty

31. Po aplikaci ekvivalenční metody včetně uznání ztrát přidruženého podniku v souladu s odstavcem 29 aplikuje investor požadavky IAS 39 ke stanovení, zda je třeba uznávat další ztráty ze snížení hodnoty s ohledem na čisté investice do přidruženého podniku.
32. Investor rovněž použije požadavky IAS 39 ke stanovení, zda bude uznána další ztráta ze snížení hodnoty s ohledem na podíl investora v přidruženém podniku, který netvoří část čistých investic, a částku dané ztráty ze snížení hodnoty.

33. Jestliže použití požadavků IAS 39 naznačuje, že by investice mohla mít sníženou hodnotu, uplatňuje podnik IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Při určení hodnoty z užívání investice podnik odhaduje:

(a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny podnikem, do nějž investoval, včetně peněžních toků daných příjmy z konečného 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. Každá výsledná ztráta ze snížení hodnoty investice se přiřazuje v souladu s IAS 36. Proto je tedy nejprve přiřazena jakémukoli zůstatku goodwillu (viz odstavec 23).

34. Zpětně získatelná částka investice do přidruženého podniku je stanovena pro každý jednotlivý přidružený podnik, kromě takových případů, kdy přidružený podnik nevytváří ze stálého užívání peněžní přítoky, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv vykazujícího podniku.

Konsolidovaná účetní závěrka

35. **Investice do přidruženého podniku musí být vykázány v individuální účetní závěrce investora v souladu s odstavci 37 - 42 IAS 27.**

36. Tento standard nenařizuje, které podniky sestavují individuální účetní závěrky pro veřejné účely.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

37. **Zveřejňují se následující informace:**

(a) **reálná hodnota investic do přidružených podniků, u kterých byly zveřejněny cenové nabídky;**

(b) **souhrnné účetní informace o přidružených podnicích včetně agregované hodnoty aktiv, závazků, výnosů a zisku nebo ztráty;**

(c) **důvody, proč předpoklad, že investor nemá podstatný vliv, není naplněn, jestliže investor drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků méně než dvacet (20) procent hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, ale naopak vzniká podstatný vliv;**

(d) **důvody, proč předpoklad, že investor má podstatný vliv, není naplněn, jestliže investor drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků dvacet (20) a více procent hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno; předpokládá se, že investor nemá podstatný vliv;**

(e) **datum vykazování účetní závěrky přidruženého podniku, jestliže se taková účetní závěrka používá k aplikování ekvivalenční metody a její datum vykazování nebo období, které se liší od dat mateřského podniku, a důvod používání odlišných dat vykazování nebo období;**

(f) **povaha a rozsah veškerých významných omezení (například výsledek smlouvy o půjčce nebo právních požadavků) vztahujících se k možnostem přidružených podniků převádět finanční prostředky na investorovi v podobě hotovostních dividend nebo splacení půjčky či zálohové částky;**

(g) **neuznaný podíl na ztrátách přidruženého podniku za období a kumulativně, jestliže investor přerušil zahrnování svého podílu na dalších ztrátách přidruženého podniku;**

IAS 28

(h) skutečnost, že přidružený podnik není zachycen ekvivalenční metodou v souladu s odstavcem 13;

a

(i) souhrnné účetní informace o přidružených podnicích jednotlivě nebo ve skupinách, které nejsou vykázány aplikováním ekvivalenční metody, včetně agregovaných hodnot aktiv, závazků, výnosů a zisku nebo ztráty.

38. Investice do přidružených podniků, které jsou vykazovány aplikováním ekvivalenční metody, musí být klasifikovány jako dlouhodobá aktiva. Investorův podíl na ziscích či ztrátách z takových přidružených podniků a účetní hodnota uvedených investic jsou zveřejněny samostatně. Investorův podíl na jakékoli ukončované činnosti přidruženého podniku je také zveřejněn samostatně.

39. Investorův podíl na změnách uznávaných přímo ve vlastním kapitálu přidruženého podniku musí být uznán přímo ve vlastním kapitálu investorem a musí být zveřejněn ve výkazu změn ve vlastním kapitálu v souladu s požadavky IAS 1 Prezentace účetní závěrky.

40. V souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, investor zveřejňuje:

(a) svůj podíl na podmíněných závazcích přidruženého podniku, k nimž došlo společně s jinými investory;

a

(b) podmíněné závazky, které vznikají proto, že investor je zvlášť odpovědný za veškeré závazky přidruženého podniku nebo jejich části.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

42. Tento Standard nahrazuje IAS 28 Účtování investic v přidružených podnicích (revidovaný v roce 2000).

43. Tento standard nahrazuje následující interpretace:

(a) SIC-3 Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky;

(b) SIC-20 Ekvivalenční metoda – uznání ztrát;

a

(c) SIC-33 Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu.

PŘÍLOHA

IAS 28

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

- A1. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy na aktuální verzi IAS 28 *Účtování investic do přidružených podniků* změněny na odkazy na IAS 28 *Investice do přidružených podniků*.
-

Účasti ve společných podnicích

OBSAH	Odstavec
Rozsah působnosti	1-2
Definice	3-12
Formy společného podniku	7
Spoluovládání	8
Smluvní uspořádání	9-12
Spoluovládané operace	13-17
Spoluovládaná aktiva	18-23
Spoluovládané jednotky	24-47
Účetní závěrka spoluvlastníka	30-45
Metoda poměrné konsolidace	30-37
Ekvivalenční metoda	38-41
Výjimky z aplikace metody poměrné konsolidace a ekvivalenční metody	42-45
Individuální účetní závěrka spoluvlastníka	46-47
Transakce mezi spoluvlastníkem a společným podnikem	48-50
Vykazování účastí ve společných podnicích v účetních závěrkách investora	51
Provozovatelé společných podniků	52-53
Zveřejňování	54-57
Datum účinnosti	58
Ukončení platnosti IAS 31 (revidován v roce 2000)	59

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 31 (novelizovaný v roce 2000) *Vykazování účastí ve společných podnicích* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. *Tento standard se používá k zachycení účastí ve společném podniku a k vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů společného podniku v účetních závěrkách spoluvlastníků a investorů bez ohledu na strukturu nebo formy, v jejichž rámci se činnosti společného podniku uskutečňují. Nevztahuje se však na účasti spoluvlastníků ve společně ovládaných jednotkách, které jsou v držení:*

(a) *jednotek rizikového kapitálu,*

nebo

(b) *podílových fondů, správců majetku a podobných jednotek včetně pojistných fondů spojených s investicemi*

kteřé jsou klasifikovány jako držené k obchodování a vykazovány v souladu s IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování. Tyto investice jsou oceněny reálnou hodnotou v souladu s IAS 39, změny reálné hodnoty jsou uznány ve výsledku hospodaření v období, kdy došlo ke změně.

2. Spoluvlastník s účastí ve společně ovládané jednotce je vyňatý z odstavce 30 (metoda poměrné konsolidace) a 38 (ekvivalenční metoda), pokud splňuje následující podmínky:

(a) existuje důkaz, že účast je pořízena a držena výhradně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců od pořízení, a vedení aktivně hledá kupce;

(b) výjimka uvedená v odstavci 10 IAS 27 - Konsolidovaná a individuální účetní závěrka umožňuje mateřskému podniku, který má rovněž účast ve společně ovládané jednotce, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku;

nebo

(c) platí všechna následující tvrzení:

(i) spoluvlastník je zcela vlastněným dceřiným podnikem, nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiného podniku a jeho ostatní vlastníci včetně těch, kteří nejsou jinak oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že spoluvlastník neaplikuje metodu poměrné konsolidace ani ekvivalenční metodu a nemají proti tomu námitky;

(ii) dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu spoluvlastníka se neobchodují na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů);

(iii) spoluvlastník nepodal ani není v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu;

a

(iv) nejvyšší mateřský podnik nebo kterýkoliv prostřední mateřský podnik investora sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

DEFINICE

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

Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je podíl na spoluovládané jednotce původně zachycen v pořizovací ceně a poté upraven o poakviziční změny stavu spoluvlastníkovu podílu na čistých aktivech spoluovládané jednotky. Zisk nebo ztráta spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na zisku nebo ztrátě podniku, do něž bylo investováno.

Investor ve společném podniku je takovou stranou společného podniku, která se nepodílí na spoluovládaní daného společného podniku.

Spoluovládání (Společná kontrola) je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání ekonomické činnosti.

IAS 31

Společný podnik je smluvní uspořádání, pomocí něhož dvě či více stran podnikají ekonomickou činnost, která je předmětem spoluovládání.

Metoda poměrné konsolidace je účetní metoda, pomocí níž jsou spoluvlastníkovy podíly na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky slučovány způsobem řádek po řádku sečtením s obdobnými položkami z účetní závěrky spoluvlastníka nebo jsou vykázány jako zvláštní řádky položek v účetní závěrce spoluvlastníka.

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem u společného podniku, ve které je investice vykázána na základě podílu na vlastním kapitálu a ne na základě vykázaných výsledků a čistých aktiv podniku, do kterého bylo investováno.

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku, do něžž bylo investováno, ale není to ovládání nebo spoluovládání takových politik

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

4. Účetní závěrka podniku, ve které se používá metoda poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metoda, není individuální účetní závěrkou, ani jí není účetní závěrka podniku, který nemá dceřiné podniky, přidružené podniky ani účasti ve společně ovládaných podnicích.
5. Individuální účetní závěrka je závěrka zpracovaná vedle konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, ve které jsou investice vykázány ekvivalenční metodou a u kterých jsou metodou poměrné konsolidace vykázány také účasti spoluvlastníků ve společných podnicích. Individuální účetní závěrka nemusí být přiložena ani provázet tuto závěrku.
6. Podniky, které jsou vyloučeny z konsolidace v souladu s odstavcem 10 IAS 27, v souladu s odstavcem 13(c) IAS 28 - *Investice do přidružených podniků* z aplikace ekvivalenční metody nebo v souladu s odstavcem 2 tohoto standardu z aplikace metody poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody mohou jako své jediné účetní závěrky předkládat individuální účetní závěrky.

Formy společného podniku

7. Společný podnik nabývá mnoha rozličných forem a struktur. Tento standard určuje tři široce vymezené typy – společně ovládané operace, společně ovládaná aktiva a společně ovládané jednotky – které jsou obvykle označeny jakožto společné podniky spadající pod definici společného podniku. Následující charakteristiky jsou společné všem společným podnikům:
 - (a) dva či více spoluvlastníků je vázáno smluvním uspořádáním;
 - a
 - (b) spoluovládání je vymezeno smluvním uspořádáním.

Spoluovládání

8. Spoluovládání lze předem vyloučit, jestliže podnik, do kterého bylo investováno, je v právní reorganizaci nebo v konkursu, nebo pracuje pod přísnými dlouhodobými omezeními, která výrazně snižují jeho schopnost převádět prostředky spoluvlastníkovi. Jestliže spoluovládání pokračuje, tyto události nejsou samy o sobě dost významné, aby příslušný podnik nebyl vykazován jako společný podnik v souladu s tímto standardem.

Smluvní uspořádání

9. Existence smluvního uspořádání odlišuje účasti, které se týkají spoluovládání, od investic do přidružených podniků, v nichž má investor podstatný vliv (viz IAS 28). Činnosti, které nepodléhají žádnému smluvnímu uspořádání, jež by zakládalo spoluovládání, nejsou pro účely tohoto standardu společným podnikem.

10. Smluvní uspořádání může být prokázáno mnoha způsoby, například smlouvou mezi spoluvlastníky nebo zápisy z jednání spoluvlastníků. V některých případech je smluvní uspořádání začleněno do stanov nebo jiných ustanovení společného podniku. Ať už je jeho forma jakákoli, smluvní uspořádání mívá obvykle písemnou podobu a upravuje takové záležitosti, jako:
- (a) činnost, trvání a vykazování závazků společného podniku;
 - (b) jmenování představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného podniku a hlasovací práva spoluvlastníků;
 - (c) kapitálové vklady spoluvlastníků;
- a
- (d) podíl spoluvlastníků na výstupu, výnosech, nákladech či výsledcích společného podniku.
11. Smluvní uspořádání ustanovuje spoluovládání společného podniku. Tento požadavek zajišťuje, že žádný z jednotlivých spoluvlastníků nesmí být v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost. Smluvní uspořádání určuje ta rozhodování o oblastech stěžejních pro cíle společného podniku, která vyžadují souhlas všech spoluvlastníků, a ta rozhodnutí, která mohou vyžadovat souhlas specifikované většiny spoluvlastníků.
12. Smluvní uspořádání může určit jednoho ze spoluvlastníků za provozovatele nebo manažera společného podniku. Provozovatel neovládá společný podnik, ale jedná v souladu s finančními a provozními politikami, na kterých se spoluvlastníci dohodli v rámci smluvního uspořádání a delegovali je na provozovatele. Má-li provozovatel pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku, pak ovládá podnik, který je dceřiným podnikem provozovatele, a nikoli společným podnikem.

SPOLUOVLÁDANÉ OPERACE

13. Operace některých společných podniků se týkají spíše užití aktiv a jiných prostředků spoluvlastníků než ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku či jiné jednotky, nebo finanční struktury, která je oddělená od spoluvlastníků samotných. Každý spoluvlastník užívá své vlastní pozemky, budovy a zařízení a vede své vlastní zásoby. Vznikají mu též jeho vlastní náklady a závazky a obstarává si své vlastní finanční prostředky, které jsou jeho vlastními závazky. Činnosti společného podniku mohou být prováděny zaměstnanci spoluvlastníka vedle jeho podobných činností. Smlouva o společném podniku obvykle stanovuje způsoby, kterými jsou výnosy z prodeje společného produktu a všechny vzniklé náklady v úhrnu rozděleny mezi spoluvlastníky.
14. Příkladem spoluovládané operace je, když dva či více spoluvlastníků spojí své operace, prostředky a odborné znalosti, aby společně vyráběli, uváděli na trh a distribuovali určitý výrobek – například letadlo. Každý spoluvlastník zabezpečuje rozdílné části výrobního procesu. Každý spoluvlastník nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech z prodeje letadla, přičemž takovýto podíl je určen smluvním uspořádáním.
15. **Pokud jde o účasti ve spoluovládaných operacích, spoluvlastník v účetní závěrce zobrazí:**
- (a) **aktiva, která ovládá, a závazky, které mu vznikají;**
- a
- (b) **náklady, které mu vznikají, a svůj podíl na výnosech, který realizuje prodejem zboží a služeb ze společného podnikání.**
16. Protože jsou aktiva, závazky, výnosy a náklady vždy zobrazeny v účetní závěrce spoluvlastníka, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

IAS 31

17. Pro samotný společný podnik nemusí být požadovány individuální účetní záznamy a nemusí být sestavována za společný podnik účetní závěrka. Spoluvlastníci však mohou připravovat manažerské výkazy tak, aby mohli stanovit výkonnost společného podniku.

SPOLUOVLÁDANÁ AKTIVA

18. Některé společné podniky zahrnují spoluovládání a často i společné vlastnictví spoluvlastníků jednoho či více aktiv vložených do společného podniku nebo nabytých pro společný podnik a věnovaných účelům tohoto společného podniku. Aktiva jsou užívána k získání užítku pro spoluvlastníky. Každý spoluvlastník se může podílet na výstupu z daných aktiv a každý nese smluvený podíl na vzniklých nákladech.
19. Takové společné podniky nevedou k založení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky nebo finanční struktury, která je oddělena od samotných spoluvlastníků. Každý spoluvlastník ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užitech prostřednictvím svého podílu na spoluovládaném aktivu.
20. Řada činností v ropném, těžebním průmyslu a průmyslu těžby zemního plynu zahrnuje spoluovládaná aktiva. Například řada ropných společností může spoluovládat a provozovat ropovod. Každý spoluvlastník užívá produktovod k dopravě svých výrobků, a naopak, každý nese smluvený podíl na nákladech spojených s jeho provozováním. Jiným příkladem spoluovládaného aktiva je pozemek, který spoluovládají dva podniky, přičemž každý pobírá podíl na přijatém nájmem a nese podíl na nákladech.
21. **Pokud jde o účasti na spoluovládaných aktivech, spoluvlastník ve své účetní závěrce zobrazí:**
- (a) **svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných v souladu s povahou těchto aktiv;**
 - (b) **všechny závazky, které mu vznikly;**
 - (c) **svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podniku společně všem spoluvlastníkům;**
 - (d) **všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podniku spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podniku,**
a
 - (e) **všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podniku.**
22. Pokud jde o účasti na spoluovládaných aktivech, spoluvlastník ve svých účetních záznamech zaznamená a v účetní závěrce zobrazí:
- (a) svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných spíše podle jejich povahy než jako investici. Například podíl na spoluovládaném produktovodu je klasifikován mezi pozemky, budovy a zařízení;
 - (b) všechny závazky, které mu vznikly, například ty, které mu vznikly při financování jeho podílu na aktivech;
 - (c) svůj podíl na všech závazcích vzniklých společně s ostatními spoluvlastníky ze vztahu ke společnému podniku;
 - (d) všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podniku spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podniku;
 - (e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem na společném podniku, například ty, které se vztahují k financování jeho podílu na aktivech a k prodeji jeho podílu na výstupu.

Protože jsou aktiva, závazky, výnosy a náklady vždy zobrazeny v účetní závěrce spoluvlastníka, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

23. Řešení spouštěných aktiv odráží podstatu a ekonomickou realitu a obvykle i právní formu společného podniku. Individuální účetní záznamy pro samotný společný podnik lze omezit na zachycení takových nákladů, které spoluvlastníci vyvolali společně a nakonec je nesli v souladu s jejich smluvenými podíly. Pro společný podnik nemusí být účetní závěrka sestavována, i když spoluvlastníci mohou připravovat manažerské výkazy, aby mohli stanovit výkonnost společného podniku.

SPOLUOVLÁDANÉ JEDNOTKY

24. Spoluovládaná jednotka je společný podnik, který zahrnuje ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl. Jednotka je provozována stejně jako jiné podniky kromě toho, že smluvní uspořádání mezi spoluvlastníky zakládá spoluovládání její ekonomické aktivity.
25. Spoluovládaná jednotka ovládá aktiva společného podniku, vznikají jí závazky a náklady a vytváří výnosy. Může uzavírat smlouvy svým vlastním jménem a opatřovat finanční prostředky pro činnost společného podniku. Každý spoluvlastník má právo na podíl na ziscích spoluovládané jednotky, ačkoliv některé spoluovládané jednotky také umožňují podílet se na výstupu společného podniku.
26. Běžným příkladem spoluovládané jednotky jsou dva podniky, které spojí své činnosti pro určitou oblast podnikání tak, že převedou příslušná aktiva a závazky do spoluovládané jednotky. Jiným příkladem je podnik, který zahájí podnikání v zahraničí tak, že se spojí s vládou nebo jinou agenturou v takové zemi a založí zvláštní jednotku, která je spoluovládanou jednotkou podniku a vlády nebo jiné agentury.
27. Mnohé spoluovládané jednotky jsou v podstatě podobné těm společným podnikům, které jsou označovány jako spoluovládané operace nebo spoluovládaná aktiva. Spoluvlastník může například převést spoluovládané aktivum, jako je produktovod, do spoluovládané jednotky z důvodů daňových či jiných. Podobně mohou spoluvlastníci přispívat do spoluovládané jednotky aktivy, která budou provozována společně. Některé spoluovládané operace také vedou k založení spoluovládané jednotky, aby se zabývala určitými aspekty činnosti, například návrhářstvím, marketingem, distribucí nebo prodejním servisem výrobků.
28. Spoluovládaná jednotka vede své vlastní účetní záznamy a předkládá účetní závěrku stejným způsobem jako jiné podniky v souladu s příslušnými Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.
29. Každý spoluvlastník obvykle vkládá do spoluovládané jednotky peněžní nebo jiné prostředky. Takovéto vklady jsou zahrnuty do účetních záznamů spoluvlastníka a zachyceny v jeho účetní závěrce jako investice do spoluovládané jednotky.

Účetní závěrka spoluvlastníka

Metoda poměrné konsolidace

30. **Spoluvlastník zahrne svoji účast ve spoluovládané jednotce použitím metody poměrné konsolidace nebo alternativní metody popsané v odstavci 38. Jestliže je použita metoda poměrné konsolidace, musí být použit jeden ze dvou vykazujících formátů uvedených dále.**
31. Spoluvlastník – investor zahrnuje svoji účast ve spoluovládané jednotce užitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro metodu poměrné konsolidace bez ohledu na to, zda rovněž vlastní investice do dceřiných podniků nebo zda označuje svoji účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.

IAS 31

32. Je-li podíl na spoulovládané jednotce vykazován, je nezbytné, aby spoluvlastník zobrazoval spíše podstatu a ekonomickou realitu takového uspořádání než konkrétní strukturu a formu společného podniku. Spoluvlastník ve spoulovládané jednotce ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užiteích prostřednictvím svého podílu na aktivech a závazcích podniku. Tato podstata a ekonomická realita se odráží v konsolidované účetní závěrce tím, že spoluvlastník vykazuje své podíly na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoulovládané jednotky použitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro metodu poměrné konsolidace popsanych v odstavci 34.
33. Použití metody poměrné konsolidace znamená, že rozvaha spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoulovládá, a jeho podíl na závazcích, za které spouloodpovídá. Výsledovka spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoulovládané jednotky. Mnohé postupy, které jsou vhodné k aplikaci metody poměrné konsolidace, jsou podobné postupům pro konsolidaci investic do dceřiných podniků, které jsou vysvětleny v IAS 27.
34. Metoda poměrné konsolidace umožňuje použití dvou vykazovacích formátů. Spoluvlastník může slučovat svůj podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoulovládané jednotky s obdobnými položkami své účetní závěrky způsobem řádek po řádku. Může být například sloučen jeho podíl na zásobách spoulovládané jednotky s jeho zásobami a jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoulovládané skupiny se shodnými položkami pozemků, budov a zařízení. Alternativně může spoluvlastník zahrnout do své účetní závěrky samostatné řádky zachycující jeho podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoulovládané jednotky. Může například jako součást svých krátkodobých aktiv zobrazit svůj podíl na krátkodobých aktivech spoulovládané jednotky; může jako součást svých položek pozemků, budov a zařízení zobrazit svůj podíl na pozemcích, budovách a zařízení. Oba tyto vykazovací formáty vedou k vykazování stejných částek zisků nebo ztrát a všech hlavních položek z klasifikace aktiv, závazků, výnosů a nákladů; oba formáty jsou pro účely tohoto standardu přijatelné.
35. Při použití jakéhokoli formátu pro provedení metody poměrné konsolidace je nepřipustné kompenzovat kterákoli aktiva nebo závazky jejich odečtením od jiných závazků nebo aktiv nebo kterékoli výnosy nebo náklady jejich odečtením od jiných nákladů nebo výnosů, kromě případů, kdy existuje zákonné právo kompenzace a kompenzování vyjadřuje očekávání týkající se realizace aktiva nebo vypořádání závazku.
36. ***Spoluvlastník ukončí aplikaci metody poměrné konsolidace od data, k němuž přestává spoulovládat příslušnou spoulovládanou jednotku.***
37. Spoluvlastník ukončí aplikaci metody poměrné konsolidace od data, k němuž přestává mít podíl na ovládaní příslušné spoulovládané jednotky. To se může stát například tehdy, když spoluvlastník pozbývá svého podílu nebo když jsou na spoulovládanou jednotku uvalena vnější omezení, a tak spoluvlastník už nadále nemá spoulovládaní.

Ekvivalenční metoda

38. ***Jako alternativu k metodě poměrné konsolidace popsané v odstavci 30 vykáže spoluvlastník svoji účast ve spoulovládané jednotce použitím ekvivalenční metody.***
39. Spoluvlastník zahrnuje svoji účast ve spoulovládané jednotce použitím ekvivalenční metody bez ohledu na to, zda rovněž vlastní investice do dceřiných podniků nebo zda označuje svoji účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.
40. Někteří spoluvlastníci uznávají své účasti na spoulovládaných jednotkách použitím ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28. Takovéto užití ekvivalenční metody podporují ti, kteří argumentují, že není vhodné slučovat ovládané položky se spoulovládanými položkami, a ti, kteří věří, že spoluvlastníci mají nad spoulovládanou jednotkou spíše podstatný vliv, než že ji spoulovládají. Tento standard nedoporučuje používání ekvivalenční metody, protože metoda poměrné konsolidace lépe odráží podstatu a ekonomickou realitu spoluvlastníkovu podílu na budoucích ekonomických užiteích. Přesto však povoluje použití ekvivalenční metody jako alternativního přístupu při uznávání účasti na spoulovládaných jednotkách.
41. ***Spoluvlastník ukončí aplikaci ekvivalenční metody od data, k němuž přestává spoulovládat příslušnou spoulovládanou jednotku, nebo na ni mít podstatný vliv.***

Výjimky z aplikace metody poměrné konsolidace a ekvivalenční metody

42. **Účasti ve spoulovládaných jednotkách, které splňují podmínky stanovené v odstavci 2(a), musí být klasifikovány jako držené k obchodování a vykázány v souladu s IAS 39.**
43. Jestliže účast ve spoulovládané jednotce, která byla v souladu s odstavci 2(a) a 42 dříve vykázána v souladu s IAS 39, nebyla pozbyta během dvanácti měsíců, musí být vykázána použitím metody poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody ode dne akvizice (viz IAS 22 - Podnikové kombinace). Účetní závěrka za období od pořízení musí být přepracována a znovu prezentována.
44. Ve výjimečných případech může spoulovlastník najít kupce účasti popsané v odstavci 2(a), ale prodej není dokončen během dvanácti měsíců od pořízení z důvodů nutnosti schválení právními orgány apod. Spoulovlastník nemusí aplikovat metodu poměrné konsolidace ani ekvivalenční metodu na účast ve spoulovládané jednotce, jestliže k rozvahovému dni probíhá prodej a neexistuje důvod věřit, že prodej nebude ukončen krátce po rozvahovému dni.
45. **Od data, k němuž spoulovládaná jednotka začíná být dceřiným podnikem spoulovlastníka, zachycuje spoulovlastník svůj podíl v souladu s IAS 27. Od data, k němuž spoulovládaná jednotka začíná být přidruženým podnikem spoulovlastníka, zachycuje spoulovlastník svůj podíl v souladu s IAS 28.**

Individuální účetní závěrka spoulovlastníka

46. **Účasti ve spoulovládaných jednotkách musí být vykázány v individuální účetní závěrce spoulovlastníka v souladu s odstavci 37 – 42 IAS 27.**
47. Tento standard nenařizuje, které podniky sestavují individuální účetní závěrky veřejně dostupné.

TRANSAKCE MEZI SPOLUVLASTNÍKEM A SPOLEČNÝM PODNIKEM

48. **Když spoulovlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce musí odpovídat podstatě transakce. Zůstávají-li aktiva společnému podniku a převedl-li spoulovlastník do společného podniku podstatná rizika a odměny z vlastnictví, musí spoulovlastník uznat pouze tu část zisku či ztráty, která náleží podílům ostatních spoulovlastníků. (*) Spoulovlastník musí uznat celou částku ztráty, když jeho vklad nebo prodej nasvědčuje snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátě ze snížení hodnoty.**
49. **Když spoulovlastník koupí aktiva od společného podniku, nesmí uznat svůj podíl na ziscích společného podniku z takové transakce, pokud dále neprodá aktiva nezávislé straně. Spoulovlastník musí uznat svůj podíl na ztrátách, které jsou výsledkem takových transakcí, stejným způsobem jako na ziscích, kromě toho, že se ztráty uznávají okamžitě poté, co představují snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátu ze snížení hodnoty.**
50. K určení, zda transakce mezi spoulovlastníkem a společným podnikem nasvědčuje snížení hodnoty aktiva, spoulovlastník stanoví zpětně získatelnou částku aktiva v souladu s IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. K určení hodnoty z užívání spoulovlastník odhaduje budoucí peněžní toky z aktiva založené na trvalém užívání aktiva a jeho konečném pozbytí společným podnikem.

VYKAZOVÁNÍ ÚČASTÍ VE SPOLEČNÝCH PODNÍCÍCH V ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH INVESTORA

51. **Investor do společného podniku, který se nepodílí na spoulovládaní, musí vykazovat danou investici v souladu s IAS 39, nebo, má-li investor podstatný vliv ve společném podniku, v souladu s IAS 28.**

PROVOZOVATELÉ SPOLEČNÝCH PODNIKŮ

52. **Provozovatelé nebo manažeři společných podniků musí zachycovat jakékoli poplatky v souladu s IAS 18 - Výnosy.**

(*) Viz také SIC-13, Spoulovládané jednotky - nepeněžní vklady spoulovlastníků.

IAS 31

53. Jeden nebo více spoluvlastníků může jednat jako provozovatel nebo manažer společného podniku. Provozovatelům jsou obvykle za takové služby placeny manažerské poplatky. Poplatky jsou společným podnikem vykazovány jako náklad.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

54. Spoluvlastník musí zveřejnit úhrnnou částku následujících podmíněných závazků, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá nebo vzdálená, a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků:
- (a) všechny podmíněné závazky, které spoluvlastníkovi vznikly ve vztahu k jeho účastím ve společném podniku a jeho podíl na každém podmíněném závazku, který vznikl společně s jinými spoluvlastníky;
 - (b) svůj podíl na podmíněných závazcích společných podniků samotných, za které je podmíněně zavázán,
 - a
 - (c) takové podmíněné závazky, které vznikají, protože spoluvlastník je podmíněně zavázán za závazky jiných spoluvlastníků společného podniku.
55. Spoluvlastník musí zveřejnit úhrnné částky následujících závazků vzhledem k jeho účastím ve společném podniku, a to odděleně od ostatních závazků:
- (a) všechny kapitálové závazky spoluvlastníka v souvislosti s jeho účastí ve společném podniku a jeho podíl na kapitálových závazcích, které vznikly spolu s jinými spoluvlastníky;
 - a
 - (b) svůj podíl na kapitálových závazcích společných podniků samotných.
56. Spoluvlastník musí zveřejnit seznam a popis účastí ve významných společných podnicích a vlastnický podíl držených účastí ve spoulovládaných jednotkách. Spoluvlastník, který vykazuje své podíly ve spoulovládaných jednotkách metodou poměrné konsolidace za použití vykazovacího formátu založeného na způsobu řádek po řádku nebo ekvivalenční metodou, musí zveřejnit úhrnné částky krátkodobých aktiv, dlouhodobých aktiv, krátkodobých závazků, dlouhodobých závazků, výnosů a nákladů, které souvisejí s jeho účastmi ve společných podnicích.
57. Spoluvlastník je povinen zveřejnit metodu, kterou používá k uznávání své účasti ve spoulovládaných jednotkách.

DATUM ÚČINNOSTI

58. Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednu 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 31 (REVIDOVÁN V ROCE 2000)

59. Tento standard nahrazuje IAS 31 - Vykazování účastí ve společných podnicích (revidován v roce 2000).

PŘÍLOHA

IAS 31

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednu 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. SIC-13 *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků* byla změněna takto.

Odkaz byl změněn na následující znění:

Odkazy: IAS 31 - *Účast ve společných podnicích*

Odstavec 1 byl změněn na následující znění:

1. IAS 31.48 se zmiňuje jak o vkladech, tak o prodeích mezi spoluvlastníkem a společným podnikem takto: „Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce musí odpovídat podstatě transakce“. IAS 31 24 navíc říká, že „spoluovládaná jednotka je společným podnikem, který zahrnuje ustanovení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl“. Není tam žádná jednoznačná rada, která by se týkala uznání zisků a ztrát vyplývajících z vkladů nepeněžních aktiv do spoluovládaných jednotek („SJ“).

...

A2. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy na aktuální verzi IAS 31 - *Vykazování účasti ve společných podnicích* změněny na odkazy na IAS 31 - *Účast ve společných podnicích*.

Zisk na akcii

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-4
Definice	5-8
Oceňování	9-63
Základní ukazatel zisku na akcii	9-29
Zisk	12-18
Akcie	19-29
Zředěný ukazatel zisku na akcii	30-63
Zisk	33-35
Akcie	36-40
Ředící potenciální kmenové akcie	41-63
Opce, práva a jejich ekvivalenty	45-48
Konvertibilní nástroje	49-51
Podmíněně emitovatelné akcie	52-57
Smlouvy, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky	58-61
Zakoupené opce	62
Vystavené prodejní opce	63
Retrospektivní úpravy	64-65
Vykázání	66-69
Zveřejňování	70-73
Datum účinnosti	74
Nahrazení jiných dokumentů	75-76

Tento revidovaný standard nahrazuje IAS 33 (1997) *Zisk na akcii* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005. Dřívější aplikace se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat pravidla pro výpočet a vykázání zisku na akcii, což zlepší porovnávání výkonnosti mezi různými podniky za totéž účetní období a mezi různými obdobími téhož podniku. Ačkoli data pro výpočet ukazatele zisku na akcii mají limitovanou vypovídací schopnost vyplývající z odlišných účetních pravidel použitých pro určení „zisku“, konzistentně vymezený jmenovatel zvyšuje úroveň finančního výkaznictví. Standard klade důraz na výpočet jmenovatele zisku na akcii.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

IAS 33

2. *Tento standard aplikují podniky, jejichž kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie jsou veřejně obchodované, a podniky, které jsou v procesu emitování kmenových akcií nebo potenciálních kmenových akcií na veřejných trzích.*
3. *Podnik, který vykazuje zisk na akcii, musí počítat a vykazovat zisk na akcii podle tohoto standardu.*
4. *Pokud podnik sestavuje jak konsolidovanou účetní závěrku, tak individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka, postačí zveřejnit údaje požadované tímto standardem na bázi konsolidovaných informací. Podnik, který se rozhodne zveřejnit zisk na akcii v jeho individuální účetní závěrce, musí vykázat příslušný ukazatel pouze na své výsledovce. Podnik nesmí tyto informace prezentovat v rámci konsolidované účetní závěrky.*

DEFINICE

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

Anti-zředění je nárůst zisku na akcii nebo snížení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly konvertovány, opce či záruky byly uplatněny, nebo že byly splněny specifické podmínky emise kmenových akcií a tyto akcie byly emitovány.

Dohoda o podmíněných akciích je dohoda o emitování akcií v závislosti na splnění specifických podmínek.

Podmíněně emitovatelné kmenové akcie jsou kmenové akcie emitované výměnou za symbolickou nebo žádnou peněžní částku nebo jinou úhradu na základě splnění určených podmínek v dohodě o podmíněných akciích.

Zředění je snížení zisku na akcii nebo zvýšení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly konvertovány, opce či záruky byly uplatněny, nebo že byly splněny specifické podmínky emise kmenových akcií a tyto akcie byly emitovány.

Opce, práva a jejich ekvivalenty jsou finanční nástroje, které dávají držiteli právo nakoupit kmenové akcie.

Kmenová akcie je nástrojem vlastního kapitálu, který je podřízen všem ostatním kategoriím nástrojů vlastního kapitálu.

Potenciální kmenová akcie je finanční nástroj nebo jiná smlouva, opravňující jeho držitele získat kmenové akcie.

Prodejní opce ke kmenovým akciím jsou smlouvy, které dávají držiteli právo prodat kmenové akcie za určitou cenu v určitém období.

6. *Kmenové akcie se podílejí na čistém zisku za období až za ostatními druhy akcií, jako jsou například přednostní akcie. Podnik může mít více než jednu kategorii kmenových akcií. Kmenové akcie též kategorie mají stejná práva na dividendy.*
7. *Příklady potenciálních kmenových akcií:*
 - (a) *finanční závazky nebo nástroje vlastního kapitálu, včetně přednostních akcií, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie;*
 - (b) *opce a práva;*
 - (c) *akcie, které mají být vydány po splnění určitých podmínek vyplývajících ze smluvních dohod, jako je např. úmluva o koupi podniku nebo jiných aktiv.*

IAS 33

8. Termíny definované v IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* se v tomto standardu používají ve významu definovaném v odstavci 11 IAS 32, pokud není uvedeno jinak. IAS 32 definuje finanční nástroj, finanční aktivum, finanční závazek, nástroj vlastního kapitálu a reálnou hodnotu a obsahuje návod k aplikaci těchto definic.

OCEŇOVÁNÍ

Základní ukazatel zisku na akcii

9. **Podnik musí vypočítat základní ukazatel zisku na akcii pro zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti také pro zisk nebo ztrátu z těchto činností připadající takovým akcionářům.**
10. **Základní ukazatel zisku na akcii se vypočte dělením zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií mateřského podniku (čitatel) váženým průměrem počtu kmenových akcií v oběhu v během vymezeného období (jmenovatel).**
11. Účelem informace o základním ukazateli zisku na akcii je poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie mateřského podniku na výkonnosti podniku v průběhu vykazovaného období.

Zisk

12. **Za účelem výpočtu základního ukazatele zisku na akcii částky připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku s ohledem na:**

(a) **zisk nebo ztrátu z pokračujících činností mateřského podniku;**

a

(b) **zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku**

budou částky z bodu (a) a (b) upravené o částky dividend z přednostních akcií po zdanění, rozdíly plynoucí z vypořádání přednostních akcií, a další podobné důsledky přednostních akcií, které jsou klasifikovány jako vlastní kapitál.

13. Všechny položky výnosů a nákladů připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, které jsou v období uznány, včetně daňových nákladů a dividend z přednostních akcií klasifikovaných jako závazky, jsou zahrnuty při určování zisku nebo ztráty za dané období připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku (viz IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*).
14. Částka přednostních dividend po zdanění, která se odečítá ze zisku, je:
- (a) částka jakýchkoli dividend z nekumulativních přednostních akcií po zdanění deklarovaná za dané období;
- a**
- (b) částka požadovaných dividend z kumulativních přednostních akcií za dané období, ať už byly dividendy deklarovány, či nikoliv. Částka přednostních dividend za dané období nezahrnuje částku jakýchkoli přednostních dividend z kumulativních přednostních akcií, uhrazenou nebo deklarovanou v průběhu běžného období s ohledem na předešlá období.
15. Přednostní akcie, které poskytují nízké počáteční dividendy, aby kompenzovaly prodej přednostních akcií podniku se slevou, nebo naopak poskytující dividendy nad tržní úroveň s cílem kompenzovat v pozdějších obdobích nákup přednostních akcií investory, jsou někdy označovány jako přednostní akcie se zvyšující se sazbou. Všechny prvotně emitované slevy nebo prémie u přednostních akcií se zvyšující se sazbou se amortizují do nerozdělených zisků na základě metody efektivního úroku a pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii se s nimi nakládá jako s přednostními dividendami.

16. Přednostní akcie mohou být zpětně odkupovány na základě nabídky podniku akcionářům. Částka převyšující reálnou hodnotu úhrady vyplacené akcionářům za přednostní akcie představuje výnos držitelů přednostních akcií a snížení nerozděleného zisku u podniku. Tato částka se odečítá při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku.
17. Předčasná konverze převoditelných přednostních akcií může být realizována podnikem na základě zvýhodnění původních podmínek konverze nebo poskytnutím dodatečné protihodnoty. Částka převyšující reálnou hodnotu kmenových akcií nebo částka jiné úhrady nad reálnou hodnotou kmenových akcií podle původních podmínek konverze je výnosem pro držitele přednostních akcií a odečítá se při výpočtu zisku nebo ztráty připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.
18. Jakákoliv částka účetní hodnoty přednostních akcií převyšující reálnou hodnotu protihodnoty se přičítá při výpočtu zisku nebo ztrátě připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

Akcie

19. **Pro účely výpočtu základního ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií rozumí vážený průměr počtu kmenových akcií, které byly během daného období v oběhu.**
20. Vážený průměr počtu kmenových akcií, které jsou během daného období v oběhu, odráží skutečnost, že výše základního kapitálu se může v průběhu období lišit v důsledku většího či menšího počtu akcií, které jsou v určité době v oběhu. Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu v daném období je počet kmenových akcií v oběhu na počátku období upravený o počet kmenových akcií zpětně odkoupených nebo emitovaných během období vynásobený faktorem času, který plní funkci vah. Váhový faktor času je počet dnů, po něž byly určité akcie v oběhu, a vyjadřuje se jako poměrný počet dnů z úhrnného počtu dnů daného období; logická aproximace váženého průměru je pro mnohé situace přiměřená.
21. Akcie se obvykle zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií od data, kdy je zachytitelná jejich protihodnota (což je obecně datum jejich emise), například:
 - (a) kmenové akcie vydané výměnou za peněžní prostředky jsou zahrnuty v den vzniku pohledávky;
 - (b) kmenové akcie vydané při dobrovolné reinvestici dividend do kmenových či přednostních akcií jsou zahrnuty k datu reinvestice dividend;
 - (c) kmenové akcie vydané jako důsledek konverze dluhového nástroje do kmenových akcií jsou zahrnuty k datu, k němuž se úrok přestává počítat;
 - (d) kmenové akcie vydané namísto úroku nebo jistiny jiných finančních nástrojů jsou zahrnuty k datu, k němuž se úrok přestává počítat;
 - (e) kmenové akcie vydané jako úhrada závazku podniku jsou zahrnuty k datu jeho vypořádání;
 - (f) kmenové akcie vydané jako nepeněžní protihodnota za koupi aktiv jsou zahrnuty k datu, k němuž je akvizice uznána;
 - a
 - (g) kmenové akcie vydané za poskytnutí služby podniku jsou zahrnuty, když je služba poskytnuta.

Okamžik zahrnutí kmenových akcií se určuje podle podmínek spojených s jejich vydáním. Patříčná protihodnota má být podstatnou součástí jakékoli smlouvy spojené s emisí.

IAS 33

22. Kmenové akcie emitované jako část kupní protihodnoty podnikové kombinace, jež je akvizicí, jsou zahrnuty do váženého průměru počtu akcií k datu akvizice. To je proto, že od tohoto data nabyvatel zahrnuje výsledky operací nabývaného podniku do své výsledovky. Kmenové akcie emitované jako součást podnikové kombinace, která je spojením podílů, se zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií pro všechna vykazovaná období. To je proto, že účetní závěrka spojeného podniku se sestavuje tak, jako by spojený podnik existoval vždy. Tudíž počet kmenových akcií zahrnutých do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii v případě podnikové kombinace typu spojení podílů je agregací váženého průměru počtu akcií spojovaných podniků upravenou tak, aby byla ekvivalentní s akciemi podniku, jehož akcie jsou po spojení v oběhu.
23. Kmenové akcie, které budou emitovány po konverzi povinně převoditelného nástroje, se zahrnují do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data uzavření takové smlouvy.
24. Podmíněně emitovatelné akcie se považují za akcie v oběhu a zahrnují se do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data splnění všech nezbytných podmínek (uskutečnění všech souvisejících událostí). Akcie emitovatelné pouze po uplynutí určitého časového období nejsou podmíněně emitovatelnými akciemi, protože časový průběh je jistou veličinou.
25. Kmenové akcie v oběhu, které jsou podmíněně návratné (lze je vzít z oběhu), se považují za akcie v oběhu a jsou zahrnuty do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data, kdy jejich navrácení již nelze požadovat.
26. **Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu během daného období, a rovněž za všechna vykazovaná období, se upravuje vždy při událostech jiných, než je přeměna potenciálních kmenových akcií, které změnily počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajících změn ve zdrojích.**
27. Kmenové akcie mohou být vydány, nebo počet akcií v oběhu může být snížen, bez korespondujících změn ve zdrojích. Příklady zahrnují:
- (a) kapitalizaci či emisi prémie (známou v některých zemích jako akciová dividenda);
 - (b) prémiový prvek v nějaké jiné emisi, např. jako bonusový prvek ve vydání práv stávajícím akcionářům;
 - (c) štěpení akcií;
 - (d) opak štěpení akcií (konsolidaci akcií).
28. V případě kapitalizace nebo emise prémie nebo v případě štěpení akcií jsou stávajícím akcionářům vydány akcie bez jakékoli protihodnoty. Počet kmenových akcií v oběhu se tudíž zvýší, aniž se zvýší zdroje. Počet kmenových akcií v oběhu před touto událostí se upraví vzhledem k poměrné změně v počtu kmenových akcií v oběhu tak, jako kdyby operace proběhla na počátku nejstaršího vykazovaného období. Například, v případě emise prémie typu „dvě další akcie k jedné existující akci“, je počet akcií v oběhu před novou emisí násoben faktorem tři, aby se získal nový úhrnný počet akcií, případně faktorem dvě, aby se získal počet dodatečně vydaných akcií.
29. Konsolidace kmenových akcií obvykle snižuje počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajícího snížení zdrojů. Avšak pokud je celkovým výsledkem odkup akcií za reálnou hodnotu, snížení počtu kmenových akcií v oběhu je důsledkem pro odpovídající snížení zdrojů. Příkladem může být konsolidace akcií v kombinaci se zvláštní dividendou. Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu za období, v němž došlo ke kombinaci, se upravuje o snížení počtu kmenových akcií od data uznání zvláštní dividendy.

Zředěný ukazatel zisku na akcii

30. **Podnik musí vypočítat zředěný ukazatel zisku na akcii pro zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti také pro zisk nebo ztrátu z těchto činností připadající takovým akcionářům.**

31. **Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii upraví podnik zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a vážený průměr počtu akcií v oběhu o účinky všech ředících potenciálních kmenových akcií.**
32. Účel výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je stejný jako účel výpočtu základního ukazatele zisku na akcii – poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie na výkonnosti podniku – se zahrnutím účinků všech ředících potenciálních kmenových akcií v oběhu během daného období. Důsledek:
- (a) zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku se zvýší o zdaněnou částku dividend a úroků uznaných za období ve vztahu k ředícím potenciálním kmenovým akciím, a dále se upraví o jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, vyplývající z přeměny ředících potenciálních kmenových akcií;
- a
- (b) vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu se zvýší o vážený průměr počtu dodatečných kmenových akcií, které by byly v oběhu za předpokladu, že by se uskutečnila přeměna všech ředících potenciálních kmenových akcií.

Zisk

33. **Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii upraví podnik zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, jež jsou vypočtené podle odstavce 12, o zdaněný vliv:**
- (a) **jakýchkoliv dividend nebo jiných položek, které se vztahují na ředící potenciální kmenové akcie a které jsou odečtené při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku podle odstavce 12;**
 - (b) **jakýkoliv úroky uznané za dané období a vztahující se k ředícím potenciálním kmenovým akciím;**
- a
- (c) **jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředících potenciálních kmenových akcií.**
34. Po přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie položky uvedené v odstavci 33 (a) – (c) už nevznikají. Místo toho se nové kmenové akcie začínají podílet na zisku nebo ztrátě připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku. Proto se zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku vypočtené podle odstavce 12 upravují o položky uvedené v odstavcích 33 (a) - (c) a související daně. Náklady spojené s potenciálními kmenovými akciemi zahrnují transakční náklady a diskont vykazovaný v souladu s metodou efektivního úroku (viz odstavec 9 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, revidovaný 2003).
35. Přeměna potenciálních kmenových akcií může vést k následným změnám v příjmech nebo výdajích. Například snížení nákladových úroků souvisejících s potenciálními kmenovými akciemi a z toho vyplývající zvýšení zisku nebo snížení ztráty za období může vést ke zvýšení výdajů vzhledem k neuvážlivému plánu podílu zaměstnanců na zisku. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii jsou zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za období upraveny o všechny takové následné změny v příjmech nebo výdajích.

Akcie

36. **Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se k váženému průměru počtu kmenových akcií, vypočtenému podle odstavců 19 a 26, přičte vážený průměr počtu kmenových akcií, které by byly vydány při přeměně všech ředících potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Ředící potenciální kmenové akcie se považují za přeměněné v kmenové akcie k počátku období, anebo, pokud k jejich vydání došlo později, k datu emise potenciálních kmenových akcií.**
37. Ředící potenciální kmenové akcie se určují nezávisle pro každé vykazované období. Počet ředících potenciálních kmenových akcií zahrnutých do daného ročního účetního období není váženým průměrem ředících potenciálních kmenových akcií zahrnutých do každého průběžného výpočtu.

IAS 33

38. Potenciální kmenové akcie jsou vážené průměrovány za období, v němž byly v oběhu. Potenciální kmenové akcie, jež byly zrušeny nebo které vypršely během vykazovaného období, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii pouze tou částí účetního období, po níž byly v oběhu. Potenciální kmenové akcie, které byly přeměněny na kmenové akcie v průběhu vykazovaného období, se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii od počátku období do data přeměny; od data přeměny se výsledné kmenové akcie zahrnují jak do základního, tak do zředěného ukazatele zisku na akcii.
39. Počet kmenových akcií, který by byl vydán při konverzi ředících potenciálních kmenových akcií, se odvozuje od lhůt potenciálních kmenových akcií. Pokud existuje více než jeden základ pro přeměnu, výpočet předpokládá nejvýhodnější konverzní sazbu nebo realizační cenu z hlediska držitele potenciálních kmenových akcií.
40. Dceřiný podnik, společný podnik nebo přidružený podnik mohou emitovat potenciální kmenové akcie subjektům jiným než je mateřský podnik, spoluvlastník nebo investor, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku, spoluvlastníka nebo investora (vykazující podnik). Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku mají ředící vliv na konsolidovaný základní ukazatel zisku na akcii vykazujícího podniku, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

Ředící potenciální kmenové akcie

41. **Potenciální kmenové akcie se považují za ředící tehdy a jen tehdy, jestliže jejich přeměna na kmenové akcie by snížila zisk na akcii nebo zvýšila ztrátu na akcii z pokračujících činností.**
42. Podnik používá zisk nebo ztrátu z pokračujících činností mateřského podniku jako kontrolní číslo pro stanovení, zda jsou potenciální kmenové akcie ředící nebo anti-ředící. Zisk nebo ztráta z pokračujících činností mateřského podniku se upravuje podle odstavce 12 a nezahrnuje položky vztahující se k ukončovaným činnostem.
43. Potenciální kmenové akcie jsou anti-ředící, pokud jejich převod na kmenové akcie zvýší zisk na akcii nebo sníží ztrátu na akcii z pokračujících činností. Výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii nepředpokládá konverzi, uplatnění nebo jinou emisi potenciálních kmenových akcií, které by měly anti-ředící účinek na ukazatel zisku na akcii.
44. Při zvažování, zda potenciální kmenové akcie mají či nemají ředící vliv, se má každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posoudit spíše zvlášť než v jejich souhrnu. Pořadí, v jakém se potenciální kmenové akcie zvažují, může ovlivnit názor, zda jsou nebo nejsou ředící. Proto se pro maximalizaci ředění základního ukazatele zisku na akcii každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií zvažuje v pořadí od nejvíce po nejméně ředící, tj. ředící potenciální kmenové akcie s nejnižším ziskem na přírůstkovou akcii jsou zahrnuty do výpočtu zředěného zisku na akcii před těmi s vyšším ziskem na přírůstkovou akcii. Opce a práva jsou obecně zahrnovány nejdříve, protože nemají vliv na čitatele výpočtu.

Opce, práva a jejich ekvivalenty

45. **Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii musí podnik předpokládat uplatnění ředících opcí a práv podniku. Předpokládaný výtěžek z těchto nástrojů bude považován za výtěžek z emise kmenových akcií za průměrnou tržní cenu kmenových akcií za dané období. Rozdíl mezi počtem emitovaných kmenových akcií a počtem kmenových akcií, které by byly emitovány za průměrnou tržní cenu kmenových akcií v daném období, bude považován za emisi kmenových akcií bez získání protihodnoty.**
46. Opce a práva jsou ředící, pokud by mohly mít za následek emisi kmenových akcií za nižší než průměrnou tržní cenu kmenových akcií za dané období. Částka, o kterou je zisk zředěn, je průměrná tržní cena kmenových akcií během daného období minus emisní cena. Proto pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii jsou potenciální kmenové akcie považovány za nástroje, které obsahují jak:
 - (a) smlouvu o vydání jistého počtu kmenových akcií za jejich průměrnou tržní hodnotu během období. Takové kmenové akcie jsou považovány za akcie s reálnou hodnotou, které nejsou ani ředící ani anti-ředící. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii jsou ignorovány; tak

(b) smlouvu o vydání zbývajících kmenových akcií bez protihodnoty. Takové kmenové akcie negenerují žádný výtěžek a nemají žádný vliv na zisk nebo ztrátu připadající na kmenové akcie v oběhu. Takové akcie jsou tudíž ředící a při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se přičítají k počtu kmenových akcií v oběhu.

47. Opce a práva mají ředící účinek pouze tehdy, pokud je průměrná tržní cena kmenových akcií během období vyšší než realizační cena opcí a práva. Dříve vykazovaný zisk na akcii se zpětně neupravuje v důsledku změn ceny kmenových akcií.
48. Zaměstnanecké akciové opce s pevnými nebo stanovitelnými podmínkami a nezaručené kmenové akcie jsou ve výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii považovány za opce, i když mohou být podmíněně zaručené. K datu poskytnutí jsou považovány za akcie v oběhu. Zaměstnanecké akciové opce založené na výkonnosti jsou považovány za podmíněně emitovatelné akcie, protože jejich emise je podmíněna splněním určitých podmínek, nejen uplynutím času.

Konvertibilní nástroje

49. Ředící účinek konvertibilních nástrojů se bude odrážet ve zředěném ukazateli zisku na akcii podle odstavců 33 a 36.
50. Konvertibilní přednostní akcie jsou anti-ředící, kdykoliv částka dividendy z těchto akcií vyhlášená nebo kumulovaná pro dané období pro kmenovou akcii, která by byla výsledkem konverze, překročí základní ukazatel zisku na akcii. Podobně konvertibilní dluh je anti-ředící, kdykoliv jeho úrok (očistěný o daň a jiné změny ve výnosech a nákladech) na kmenovou akcii, která by byla výsledkem konverze, překročí základní ukazatel zisku na akcii.
51. Uhrazení nebo vyvolaná přeměně konvertibilních přednostních akcií může ovlivnit pouze část konvertibilních přednostních akcií, které byly dříve v oběhu. V takových případech jakákoliv úhrada navíc podle odstavce 17 je přisouvána těm akciím, které jsou uhrazeny nebo konvertovány, za účelem určení, zda zbývajících přednostních akcií v oběhu jsou nebo nejsou ředící. Akcie uhrazené nebo konvertované jsou vykazovány odděleně od těch, které uhrazeny nebo konvertovány nejsou.

Podmíněně emitovatelné akcie

52. Stejně jako při výpočtu základního ukazatele zisku na akcii jsou podmíněně emitovatelné kmenové akcie považovány za akcie v oběhu a jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud jsou splněny jejich podmínky (staly se události, kterými je emise podmíněna). Podmíněně emitovatelné akcie se zahrnují k počátku období (nebo k datu podmíněné dohody, je-li pozdější). Jestliže nejsou splněny příslušné podmínky, je počet podmíněně emitovatelných akcií zahrnutý do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu akcií, které by byly emitovatelné, pokud by konec období byl koncem podmíněného období. Přeprocování a znovuvykázání není dovoleno, jestliže nejsou podmínky splněny v okamžiku ukončení podmíněného období.
53. Pokud je podmínkou podmíněné emise dosažení nebo udržení určitého zisku po určité období a pokud bylo tohoto zisku dosaženo ke konci vykazovaného období, ale musí být udržen přes konec vykazované období, jsou dodatečně kmenové akcie považovány za akcie v oběhu, pokud je jejich účinek ředící, pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii. V takovém případě je výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu kmenových akcií, které by byly emitovány, kdyby byl zisk na konci vykazovaného období ziskem na konci podmíněného období. Protože se zisk může v budoucnu změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje takové podmíněně emitovatelné kmenové akcie, které dosud nedosáhly konce podmíněného období, protože nebyly dosud splněny všechny nezbytné podmínky.
54. Počet kmenových akcií podmíněně emitovatelných může záviset na budoucí tržní ceně kmenových akcií. V takovém případě, pokud je jejich účinek ředící, je výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu kmenových akcií, které by byly emitovány, pokud by byla tržní cena na konci vykazovaného období tržní cenou na konci podmíněného období. Pokud je tato podmínka založena na průměru tržních cen za určité časové období, které zasahuje za konec vykazovaného období, použije se průměr jen pro tu část období, která dosud uplynula. Protože se tržní cena může v budoucnu změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje podmíněně emitovatelné kmenové akcie, které nebyly emitovány do konce podmíněného období, protože nebyly splněny všechny nezbytné podmínky.
55. Počet podmíněně emitovatelných kmenových akcií může záviset na budoucím zisku a budoucích cenách kmenových akcií. V takových případech je počet kmenových akcií zahrnutý do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii založen na obou podmínkách (zisk do data a současná tržní cena na konci vykazovaného období). Podmíněně emitovatelné kmenové akcie se nezahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud nejsou splněny obě podmínky.

IAS 33

56. V jiných případech počet podmíněně emitovatelných kmenových akcií závisí na jiné podmínce než je zisk nebo tržní cena akcií (například na otevření určitého počtu maloobchodních prodejen). V takových případech, za předpokladu, že současný stav podmínky zůstává nezměněn až do konce podmíněného období, se podmíněně emitovatelné kmenové akcie zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii podle stavu podmínky na konci vykazovaného období.
57. Podmíněně emitovatelné potenciální kmenové akcie (kromě těch, které jsou pokryty dohodou o podmíněných akciích, jako například podmíněně emitovatelné konvertibilní nástroje) jsou zahrnovány do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:
- (a) podnik určí, zda potenciální kmenové akcie mohou být považovány za emitovatelné na základě podmínek určených pro jejich emisi v souladu s ustanoveními o podmíněných kmenových akciích v odstavcích 52-56;
- a
- (b) pokud lze tyto potenciální kmenové akcie zahrnout do zředěného ukazatele zisku na akcii, musí podnik určit jejich vliv na výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii podle ustanovení pro opce a práva v odstavcích 45-48, ustanovení pro konvertibilní nástroje v odstavcích 49-51, ustanovení o smlouvách, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky v odstavcích 58-61, nebo podle jiných vhodných ustanovení.

Avšak uplatnění nebo konverze se pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii neuvažují, pokud se nepředpokládá uplatnění nebo konverze podobných potenciálních kmenových akcií v oběhu, které nejsou podmíněně emitovatelné.

Smlouvy, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky

58. ***Pokud podnik emitoval kontrakt, který lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby samotného podniku, musí podnik předpokládat, že kontrakt bude vypořádán kmenovými akciemi, a vyplývající potenciální kmenové akcie musí zahrnout do zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud je jejich účinek ředící.***
59. Pokud je takový kontrakt vykazován pro účely účetnictví jako aktivum nebo jako závazek, nebo se skládá z kapitálové a závazkové složky, upraví podnik čitatele výpočtu o veškeré změny zisku nebo ztráty, které by z kontraktu plynuly během daného účetního období, pokud by byl kontrakt jako celek klasifikován jako nástroj vlastního kapitálu. Tato úprava je podobná úpravám, které jsou požadovány v odstavci 33.
60. ***U kontraktů, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby jejich držitele, se používá pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii více ředících způsobů vypořádání, tedy buď vypořádání akciemi, nebo vypořádání peněžními prostředky.***
61. Příkladem kontraktu, který lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky, je dluhový nástroj, který v okamžiku splatnosti dává podniku neomezené právo vypořádat jistinu peněžními prostředky nebo vlastními kmenovými akciemi. Jiným případem je vystavená prodejní opce, která umožňuje držiteli volbu mezi vypořádáním kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky.

Zakoupené opce

62. Kontrakty jako prodejní nebo kupní opce (opce držené podnikem na jeho vlastní kmenové akcie) se do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii nezapočítávají, protože jejich zahrnutí by mělo anti-ředící účinek. Prodejní opce se uplatňuje pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla vyšší než tržní cena, a kupní opce se uplatňuje pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla nižší než tržní cena.

Vystavené prodejní opce

63. ***Kontrakty, které požadují, aby podnik zpětně odkoupil vlastní akcie, jako jsou vystavené prodejní opce a termínové kupní kontrakty, se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii tehdy, pokud je jejich účinek ředící. Pokud jsou tyto kontrakty v pozici označované jako „v peněžích“ v průběhu období (realizační cena nebo cena vyrovnání je vyšší než průměrná tržní cena pro dané období), počítá se potenciální ředící účinek na ukazatel zisku na akcii takto:***
- (a) ***předpokládá se, že na počátku období bude emitován dostatečný počet kmenových akcií (za průměrnou tržní cenu pro dané období), aby vznikl příjem na vypořádání kontraktu;***

(b) předpokládá se, že výtěžky z emise budou použity na vypořádání kontraktu (odkup kmenových akcií);

a

(c) přírůstkové kmenové akcie (rozíl mezi počtem kmenových akcií emitovaných a počtem kmenových akcií přijatých jako vypořádání kontraktu) budou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

RETROSPEKTIVNÍ ÚPRAVY

64. Jestliže se počet kmenových nebo potenciálních kmenových akcií v oběhu zvýší v důsledku kapitalizace nebo emise prémie nebo štěpení akcií, nebo jestliže se jejich počet sníží jako důsledek konsolidace akcií, je nutno zpětně upravit výpočet základního i zředěného ukazatele zisku na akcii, a to za všechna vykazovaná období. Jestliže se tyto změny udály po rozvahovém dni, ale před uveřejněním účetní závěrky, výpočet ukazatelů zisku na akcii za tuto i za každou vykazovanou dřívější účetní závěrku se provede na bázi nového počtu akcií. Pokud výpočty na akcii odrážejí takové změny v počtu akcií, tato skutečnost se zveřejní. Kromě toho musí být základní i zředěný ukazatel zisku na akcii za všechna vykazovaná období upraven o:

(a) účinky chyb a úprav vyplývajících ze změn v účetních politikách, které byly zpětně vykázány;

a

(b) účinky podnikových kombinací, které jsou spojením podílů.

65. Podnik znovu nepřepočítává zředěný ukazatel zisku na akcii za jakékoli vykazované dřívější období kvůli změnám v předpokladech výpočtů zředěného ukazatele zisku na akcii nebo v důsledku přeměny potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie v oběhu.

VYKÁZÁNÍ

66. Podnik musí vykázat přímo na výsledovce základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a pro zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za dané období a pro každou skupinu kmenových akcií, která představuje jiné právo na podíl na zisku daného období. Podnik vykazuje základní i zředěný ukazatel zisku na akcii se stejnou významností za všechna vykazovaná období.

67. Ukazatel zisku na akcii se vykazuje pro každé období, za které se zveřejňuje výsledovka. Pokud je alespoň v jednom období uváděn zředěný ukazatel zisku na akcii, musí se uvádět pro všechna vykazovaná období, i pokud se rovná základnímu ukazateli zisku na akcii. Pokud se základní ukazatel zisku na akcii rovná zředěnému ukazateli zisku na akcii, lze je oba vykázat na jednom řádku výsledovky.

68. Podnik, který vykazuje ukončované činnosti, vykáže základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro ukončované činnosti buď přímo ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům.

69. Tento standard požaduje, aby podnik vykázal základní a zředěný ukazatel zisku na akcii i tehdy, jsou-li jejich zveřejňované částky negativní (jde o ztrátu na akcii).

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

70. Podnik musí zveřejnit následující:

(a) částky použité v čitateli při výpočtu základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a porovnání těchto částek na zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku za dané období. Porovnání musí zahrnovat účinky každé skupiny nástrojů, které mají vliv na ukazatel zisku na akcii.

(b) vážené průměry počtu kmenových akcií použité ve jmenovateli pro výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a porovnání obou jmenovatelů. Porovnání bude zahrnovat účinky každé skupiny nástrojů, které mají vliv na ukazatel zisku na akcii.

IAS 33

- (c) *nástroje (včetně podmíněně emitovatelných akcií), které by mohly v budoucnu potenciálně zředit základní ukazatel zisku na akcii, ale nebyly zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, protože jsou ve vykazovaném období anti-ředící.*
- (d) *popis transakcí s kmenovými akciemi nebo potenciálními kmenovými akciemi, s výjimkou těch, které byly vykázány podle odstavce 64, které se odehrály po rozvahovém dni a které by významně změnily počet kmenových akcií nebo potenciálních kmenových akcií v oběhu na konci období, kdyby se byly odehrály před koncem daného účetního období.*

71. Příklady transakcí naplňujících odstavec 70(d) zahrnují:

- (a) vydání akcií proti peněžním prostředkům;
- (b) vydání akcií, při němž je výtěžek použit ke splacení závazku nebo přednostních akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu;
- (c) zpětný odkup kmenových akcií v oběhu;
- (d) přeměna nebo uplatnění potenciálních kmenových akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu, na kmenové akcie;
- (e) vydání práv, opcí nebo konvertibilních nástrojů;
- a
- (f) naplnění podmínek, které vedou ve vydání podmíněně emitovatelných akcií.

Hodnoty ukazatele zisku na akcii se neupravují v důsledku těch transakcí, které nastaly po rozvahovém dni, protože takové transakce neovlivňují velikost kapitálu použitého pro dosažení zisku nebo ztráty za období.

72. Finanční nástroje a jiné smlouvy, které dávají vznik potenciálním kmenovým akciím, mohou obsahovat lhůty a podmínky, které ovlivní velikost základního a zředěného ukazatele zisku na akcii. Tyto lhůty a podmínky mohou určovat, zda budou určité potenciální kmenové akcie ředící či nikoliv, a jestliže ano, mohou dále rozhodovat o vlivu na vážený průměr počtu akcií v oběhu a o jakýchkoli následných úpravách zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií. Zveřejnění podmínek takových finančních nástrojů a dalších kontraktů se doporučuje, pokud není požadováno jinak (viz IAS 32).
73. ***Pokud podnik kromě základního a zředěného ukazatele zisku na akcii zveřejní ukazatel jiné částky na akcii využívající vykazovanou složku výsledovky, která není požadována tímto standardem, musí se takové ukazatele počítat pomocí váženého průměrného počtu kmenových akcií určeného podle tohoto standardu. Základní a zředěné ukazatele částek na akcii vztahující se k takovým složkám budou mít stejnou váhu a budou uvedeny v komentáři k účetním výkazům. Podnik musí uvést základ pro určení čitatele výpočtu, včetně skutečnosti, zda tyto ukazatele částek na akcii jsou uváděny před nebo po zdanění. Pokud bude použita složka výsledovky, která není ve výkazu uvedena na samostatném řádku, musí být poskytnuto srovnání mezi použitou položkou a položkou uvedenou na řádku výsledovky.***

DATUM ÚČINNOSTI

74. ***Podnik je povinen aplikovat tento standard na roční období počínaje 1. lednem 2005. Dřívější aplikace je povolena. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících prvnímu lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

NAHRAZENÍ JINÝCH DOKUMENTŮ

75. Tento standard nahrazuje IAS 33 *Zisk na akcii* (vydaný v roce 1997).
76. Tento standard nahrazuje SIC-24 *Zisk na akcii — Finanční nástroje a další kontrakty, které lze vypořádat v akciích*.

DODATEK A

IAS 33

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu.

Zisk nebo ztráta připadající mateřskému podniku

- A1. Pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii na základě konsolidované účetní závěrky se zisk nebo ztráta připadající mateřskému podniku týká zisku nebo ztráty konsolidované jednotky po úpravě o menšinové podíly.

Vydání práv

- A2. Emise kmenových akcií v okamžiku uplatnění nebo konverze potenciálních kmenových akcií obvykle nevede ke vzniku bonusového prvku. To je proto, že potenciální kmenové akcie se obvykle emitují za plnou hodnotu, což má za následek proporcionální změnu ve zdrojích podniku. Při emisí práv je realizační cena často nižší než reálná hodnota akcií. Proto, jak je uvedeno v odstavci 27(b), zahrnuje emise takových práv bonusový prvek. Pokud je emise práv nabídnuta stávajícím akcionářům, je počet kmenových akcií použitý pro výpočet základního a zřetěněného ukazatele zisku na akcii za všechna období před emisí práv počtem kmenových akcií v oběhu před emisí, násobeným tímto faktorem:

$$\frac{\text{(Reálná hodnota akcie těsně před uplatněním práva)}}{\text{(Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práva)}}$$

Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv se vypočte tak, že se k úhrnné reálné hodnotě akcií těsně před uplatněním práv přičte výtěžek z uplatnění práv a tento součet se podělí počtem akcií v oběhu po uplatnění práv. Jestliže práva sama mohou být veřejně obchodována odděleně od akcií před datem jejich uplatnění, je reálná hodnota pro účely tohoto výpočtu určena uzavřením posledního dne, v němž byly akcie obchodovány společně s právy.

Kontrolní číslo

- A3. Pro ilustraci aplikace kontrolního čísla podle popisu v odstavcích 42 a 43, předpokládejme, že podnik má zisk z pokračujících činností připadajících mateřskému podniku ve výši CU 4 800, (*) ztrátu z ukončovaných činností připadajících mateřskému podniku (CU 7 200), ztrátu připadající mateřskému podniku (CU 2 400), a 2 000 kmenových akcií a 400 potenciálních kmenových akcií v oběhu. Základní ukazatel zisku na akcii je CU 2,40 u pokračujících činností, CU 3,60 u ukončovaných činností a CU 1,20 u ztráty. 400 potenciálních kmenových akcií je zahrnuto do zřetěněného ukazatele zisku na akcii, protože výsledný ukazatel zisku na akcii ve výši CU 2,00 pro pokračující činnosti je ředící, předpokládá-li se nulový účinek těchto 400 potenciálních akcií na zisk nebo ztrátu. Protože zisk z pokračujících činností připadajících mateřskému podniku je kontrolním číslem, podnik také zahrne těchto 400 potenciálních akcií do výpočtu dalšího ukazatele zisku na akcii, i když výsledný ukazatel zisku na akcii je anti-ředící ve vazbě na základní ukazatel zisku na akcii, tj. ztráta na akcii je menší (CU 3,00) pro ztrátu z ukončovaných činností a (CU 1,00) pro ztrátu.

(*) V tomto návodu jsou peněžní částky určovány v měnových jednotkách (CU).

Průměrná tržní cena kmenových akcií

- A4. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je průměrná tržní cena kmenových akcií, jejichž emise se předpokládá, vypočtena na základě průměrné tržní ceny kmenových akcií pro dané období. Teoreticky by každá tržní transakce s kmenovými akciemi podniku měla být zahrnuta do určení průměrné tržní ceny akcií. V praxi je však obvykle dostačující prostý průměr týdenních nebo měsíčních cen.
- A5. Obecně platí, že pro výpočet průměrné tržní ceny jsou vhodné uzavírací tržní ceny. Pokud se ceny výrazně mění, je reprezentativnějším výsledkem průměr nejvyšší a nejnižší ceny. Metoda výpočtu průměrné tržní ceny se musí používat konzistentně, ledaže v důsledku změny podmínek přestane být reprezentativní. Například podnik, který používá uzavírací tržní ceny pro výpočet průměrné tržní ceny po několik let, kdy byly ceny poměrně stabilní, může přejít na výpočet průměru nejvyšší a nejnižší ceny, pokud se ceny začnou prudce měnit a uzavírací tržní ceny neposkytují reprezentativní průměrné ceny.

Opce, práva a jejich ekvivalenty

- A6. Předpokládá se, že opce nebo práva na nákup konvertibilních nástrojů budou uplatněny, kdykoliv průměrná cena konvertibilního nástroje a kmenových akcií, které by konverzí byly získány, překročí realizační cenu opce nebo práva. Avšak nepředpokládá se, že by opce nebo práva byla uplatněna, pokud se nepředpokládá konverze podobného konvertibilního nástroje v oběhu, pokud existuje.
- A7. Opce nebo práva mohou umožňovat nebo vyžadovat nabídku dluhových nebo jiných nástrojů podniku (nebo jeho mateřského nebo dceřiného podniku) ke splacení celé nebo části realizační ceny. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii mají opce nebo práva ředící účinek, pokud (a) průměrná tržní cena příslušných kmenových akcií v daném období překročí realizační cenu, nebo (b) prodejní cena nástroje, který je nabízen, je nižší než cena, za kterou by nástroj mohl být nabízen podle opční smlouvy a vyplývající sleva vede k efektivní realizační ceně pod tržní cenou kmenových akcií získatelných uplatněním opce. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se o těchto opcích nebo právech předpokládá, že budou uplatněny, a o dlouhém nebo jiném nástroji se předpokládá, že bude nabízen. Pokud je pro držitele opce nebo práva výhodnější nabízet peněžní prostředky a smlouva takovou nabídku umožňuje, předpokládá se, že držitel nabídne peněžní prostředky. Úrok (čistý bez daně) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nabízen, se přičítá jako úprava čitatele výpočtu.
- A8. Podobně se nakládá s přednostními akciemi, které obsahují podobná ustanovení, nebo s jinými nástroji, které obsahují možnost konverze, která umožňuje investorovi platit hotově v případě výhodnější konverzní sazby.
- A9. Podkladové podmínky určitých opcí nebo práv mohou vyžadovat použití výtěžků získaných jejich uplatněním na splacení dluhového nebo jiného nástroje podniku (nebo jeho mateřského nebo dceřiného podniku). Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se o takových opcích nebo právech předpokládá, že budou uplatněny, a výtěžky budou použity na koupi dluhu za jeho průměrnou tržní cenu, spíše než že budou zakoupeny kmenové akcie. Avšak výtěžky získané z předpokládaného uplatnění opce, které převyšují očekávanou hodnotu koupě dluhu jsou uváženy při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii (předpokládá se, že budou použity ke zpětnému odkupu kmenových akcií). Úrok (čistý bez daně) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude koupen, se přičítá jako úprava čitatele výpočtu.

Vystavené prodejní opce

- A10. Pro ilustraci aplikace odstavce 63 předpokládejme, že podnik má v oběhu 120 vystavených prodejních opcí ke svým kmenovým akciím s realizační cenou CU 35. Průměrná tržní cena jeho kmenových akcií v daném období je CU 28. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se očekává, že podnik na počátku období emitoval 150 akcií za CU 28, aby splnil svůj prodejní závazek ve výši CU 4 200. Rozdíl mezi emitovanými 150 kmenovými akciemi a 120 akciemi přijatými z prodejní opce (30 přírůstkových kmenových akcií) se připočte ke jmenovateli výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

Nástroje dceřiných podniků, společných podniků nebo přidružených podniků

- A11. Potenciální kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku, spoluvlastníka nebo investora (vykazující podnik) se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:
- (a) Nástroje emitované dceřiným podnikem, společným podnikem nebo přidruženým podnikem, které umožňují jejich držitelům získat kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku. Tyto ukazatele zisku na akcii se následně zahrnou do výpočtu ukazatele zisku na akcii vykazujícího podniku, který je založen na držení nástrojů dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku vykazujícím podnikem.
 - (b) Nástroje dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie vykazujícího podniku, se vykazují v potenciálních kmenových akciích vykazujícího podniku za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii. Stejně tak opce nebo práva emitované dceřiným podnikem, společným podnikem nebo přidruženým podnikem na nákup kmenových akcií vykazujícího podniku jsou ve výpočtu konsolidovaného zředěného ukazatele zisku na akcii vykazovány jako potenciální kmenové akcie vykazujícího podniku.
- A12. Za účelem určení dopadu nástrojů emitovaných vykazujícím podnikem, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, na ukazatel zisku na akcii, jsou tyto nástroje považovány za již přeměněné a čísel (zisk nebo ztráta přiřaditelná držitelům kmenových akcií mateřského podniku) se podle toho upravuje podle odstavce 33. Navíc k těmto úpravám se čísel upravuje o veškeré změny zisku nebo ztráty zaznamenané vykazujícím podnikem (jako je dividendový výnos nebo výnos z ekvivalenční metody), které jsou spojeny s nárůstem počtu kmenových akcií dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku v oběhu v důsledku předpokládané konverze. Jmenovatel výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii není ovlivněn, protože počet kmenových akcií vykazujícího podniku v oběhu se předpokládanou konverzí nezmění.

Související nástroje vlastního kapitálu a dvě třídy kmenových akcií

- A13. Vlastní kapitál některých podniků zahrnuje:
- (a) nástroje, které se podílejí na dividendách s kmenovými akciemi podle předem určeného vzorce (například dvě ku jedné), někdy s horní hranicí rozsahu tohoto podílu (například až po určitou částku na akcii).
 - (b) třídu kmenových akcií s odlišnou dividendovou mírou oproti jiné třídě kmenových akcií, ale bez prioritních nebo nadřazených práv.
- A14. Za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá konverze těch nástrojů popsanych v odstavci A13, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie s ředícím účinkem. U nástrojů, které nejsou přeměnitelné na některou třídu kmenových akcií, se zisk nebo ztráta za dané období alokuje na jiné třídy akcií a související nástroje vlastního kapitálu podle jejich dividendových práv nebo jiných práv účasti na nerozděleném zisku. Výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii:
- (a) Zisk nebo ztráta přiřaditelná držitelům kmenových akcií mateřského podniku se upravuje (zisk se snižuje a ztráta zvyšuje) o částku dividend, které jsou vyhlášeny v daném období pro každou třídu akcií, a o smluvní částku dividend (nebo úroků na souvisejících dluhopisů), která musí být v daném období vyplacena (například nezaplacené kumulativní dividendy).
 - (b) Zbývající zisk nebo ztráta je alokována na kmenové akcie a související nástroje vlastního kapitálu v takovém rozsahu, aby se každý nástroj podílel na zisku tak, jako by všechny zisk nebo ztráta za dané období byly rozděleny. Celkový zisk nebo ztráta alokována na každou třídu nástrojů vlastního kapitálu se určuje jako součet částky dividend a částky souvisejícího prvku.

IAS 33

- (c) Celková částka zisku nebo ztráty alokovaná na každou třídu nástroje vlastního kapitálu se dělí počtem nástrojů v oběhu, k nimž je alokován zisk, aby se určil zisk na akcii pro každý nástroj.

Pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii se všechny potenciální kmenové akcie, jejichž emise se předpokládá, zařazují mezi kmenové akcie v oběhu.

Částečně splacené akcie

- A15. Pokud byly kmenové akcie emitovány, ale ne zcela splaceny, zachází se s nimi ve výpočtu základního ukazatele zisku na akcii jako se zlomkem kmenové akcie podle poměru, jakým se podílely na dividendách během daného období v porovnání s plně splacenými kmenovými akciemi.
- A16. Pokud se částečně splacené akcie na dividendách nepodílely, zachází se s nimi pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii jako s opcemi nebo právy. Nesplacený zůstatek představuje výtěžek použitý k nákupu kmenových akcií. Počet akcií, který je zahrnut ve zředěném ukazateli zisku na akcii, je dán rozdílem mezi počtem upsaných akcií a počtem akcií, které budou podle předpokladu odkoupeny.
-

DODATEK B

IAS 33

Dodatky k dalším prohlášením

Změny této přílohy musí být aplikovány na roční období začínající 1. ledna 2005. Pokud podnik aplikuje tento standard dříve, musí zároveň aplikovat tyto změny a dodatky.

- B1. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací, platných k prosinci 2003, jsou odkazy na aktuální verzi IAS 33 *Zisk na akci* opraveny na IAS 33 *Zisk na akci*.
-

Investice do nemovitostí

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-4
Definice	5-15
Rozpoznání	16-19
Počáteční ocenění	20-29
Následné oceňování	30-56
Účetní pravidla	30-32
Model oceňování reálnou hodnotou	33-55
Nemožnost spolehlivého určení reálné hodnoty	53-55
Model oceňování pořizovacími náklady	56
Převody	57-65
Vyřazení	66-73
Zveřejňování	74-79
Modely oceňování reálnou hodnotou a pořizovacími náklady	74-79
Model oceňování reálnou hodnotou	76-78
Model oceňování pořizovacími náklady	79
Přechodná ustanovení	80-84
Model oceňování reálnou hodnotou	80-82
Model oceňování pořizovacími náklady	83-84
Datum účinnosti	85
Odstoupení od standardu IAS 40 (2000)	86

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 40 (2000) *Investice do nemovitostí* a použije se v ročních účetních obdobích počínaje k 1. lednu 2005 nebo později. Dřívější použití standardu je možné.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat účetní řešení investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

IAS 40

2. **Tento standard se používá při vykazování, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí.**
3. Kromě ostatních záležitostí se tento standard zabývá i oceňováním v účetních výkazech nájemce v případě účasti u investic do nemovitostí držených na základě smlouvy o finančním leasingu a oceňováním v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých nájemci na základě operativního leasingu. Tento standard se nezabývá záležitostmi řešenými v IAS 17 *Leasingy*, a to včetně:
- (a) klasifikace leasingů na finanční leasing a operativní leasing;
 - (b) vykazování leasingových příjmů z investic do nemovitostí (viz rovněž IAS 18 *Výnosy*);
 - (c) oceňování majetkových účastí v účetních výkazech nájemce držených na základě smlouvy o operativním leasingu;
 - (d) oceňování použitého pronajímatelových účetních výkazech pro čisté investice ve finančním leasingu;
 - (e) proúčtováním operací prodeje a zpětného leasingu;
 - a
 - (f) zveřejňováním informací o finančním a operativním leasingu.
4. Předmětem tohoto standardu nejsou:
- (a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz. IAS 41- *Zemědělství*);
 - a
 - (b) těžební práva a nerostné zdroje jako je např. ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné přírodní zdroje.

DEFINICE

5. **V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:**

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum vykazáno v rozvaze.

Požizovací náklad je uhrazená částka v hotovosti nebo v peněžních ekvivalentech nebo reálná hodnota jiného pro-
tiplnění předaného za účelem nabytí aktiva v době jeho akvizice nebo vytvoření.

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

Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy - nebo obojí) držená (vlast-
níkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového
zhodnocení či obojího, a to spíše než pro:

- (a) používání při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, případně pro administrativní účely;

nebo

- (b) prodej v rámci běžné činnosti.

IAS 40

Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držena (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

6. **Majetková účast držena nájemcem na základě operativního pronájmu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy (a jen tehdy), pokud nemovitost vyhoví definici investice do nemovitosti a nájemce pro dané aktivum používá model oceňování reálnou hodnotou popsany v odstavcích 33-55. Tato alternativa klasifikace je možná pouze na základě individuálního posuzování nemovitostí způsobem případ od případu. Jakmile je však tento způsob klasifikace vybrán pro jednu takovou majetkovou účast, drženou na základě operativního leasingu, pak všechny nemovitosti klasifikované jako investice do nemovitostí budou vykazovány použitím modelu oceňování reálnou hodnotou. Je-li vybrán tento způsob klasifikace, pak každá takto klasifikovaná účast je zveřejněna podle odstavců 74-78.**
7. Investice do nemovitosti je držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držných účetní jednotkou. To odlišuje investici do nemovitosti od nemovitostí užívaných vlastníkem. Výroba nebo dodávky zboží či služeb (případně používání nemovitosti pro administrativní účely) generují peněžní toky, které jsou přiřaditelné nejen nemovitostem, ale rovněž ostatním aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se používá IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*.
8. Toto jsou příklady investic do nemovitostí:
 - (a) pozemek drženy za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení místo krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti.
 - (b) pozemek drženy za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti (pokud účetní jednotka neurčila, zda bude pozemky užívat jako vlastníkem užívanou nemovitost nebo za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, na pozemek se pohlíží jako na držbu za účelem kapitálového zhodnocení).
 - (c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držena účetní jednotkou na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních leasingů.
 - (d) budova, která je neobsazená, ale držena za účelem pronajmutí na základě jednoho nebo více operativních leasingů.
9. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investicemi do nemovitostí a proto spadají mimo rozsah působnosti tohoto standardu:
 - (a) nemovitost držena za účelem prodeje v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IAS 2 *Zásoby*), například nemovitost pořízená výlučně se záměrem následného prodeje v blízké budoucnosti nebo rekonstrukce a následného prodeje.
 - (b) nemovitost stavěná nebo rekonstruovaná z pověření třetí strany (viz IAS 11 - *Stavební smlouvy*).
 - (c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IAS 16) včetně (mimo jiné) nemovitostí držných jako budoucí vlastníkem užívané nemovitosti, držných pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitosti užívané zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívaná nemovitost, která čeká na vyřazení.
 - (d) nemovitost, která je stavěna nebo rekonstruována pro budoucí užití jako investice do nemovitosti. U takové nemovitosti se používá IAS 16 do dokončení výstavby nebo rekonstrukce a v tom okamžiku se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard. Na druhou stranu se tento standard používá na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího používání jako investice do nemovitosti (viz odstavec 58).
 - (e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu.

10. Určité nemovitosti v sobě zahrnují část, která je držena za účelem dosažení nájemného nebo kapitálového zhodnocení, a další část, která je držena pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely. Pokud mohou být tyto části prodány odděleně, (nebo odděleně pronajaty na základě finančního leasingu), pak je účetní jednotka vykazuje odděleně. Pokud části nemohou být prodány odděleně, je nemovitost investicí do nemovitosti pouze v případě, že pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely, je držena jen nevýznamná část nemovitosti.
11. V některých případech účetní jednotka poskytuje nájemníkům k nemovitosti ve své držbě doplňkové služby. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investicí do nemovitosti pouze tehdy, jsou-li služby nevýznamnou součástí ujednání jako celku. Příkladem budiž situace, kdy majitel administrativní budovy poskytuje bezpečnostní a údržbářské služby nájemcům, kteří budovu obývají.
12. V jiných případech jsou poskytnuté služby významné. Účetní jednotka například vlastní a řídí hotel, přičemž služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu je hotel řízený vlastníkem považován za vlastníkem užívanou nemovitost, nikoli za investici do nemovitosti.
13. Rozhodnutí, o tom, kdy jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nespĺňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vlastník hotelu někdy například převádí určitou odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě (řízení) hotelu. Podmínky takových smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlastníka jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně může dojít k situaci, kdy si vlastník pouze externě zajistí každodenní funkce (provoz), avšak zůstává vystaven změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.
14. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investice do nemovitosti, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investice do nemovitosti a s využitím odstavců 7 až 13. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odstavec 75(c) od účetní jednotky zveřejnění těchto kritérií.
15. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou společností ve skupině. Taková nemovitost nespĺňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu skupiny je vlastníkem užívanou nemovitostí. Na druhou stranu, pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 5, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto vykazuje takovou nemovitost pronajímatel ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitosti.

ROZPOZNÁNÍ

16. *Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum tehdy a jen tehdy, pokud:*

(a) je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užítky spojené s investicí do nemovitosti;

a

(b) náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti jsou spolehlivě ocenitelné.

17. Účetní jednotka posuzuje podle této zásady rozpoznání všechny své náklady na investici do nemovitosti v čase, kdy byly vynaloženy. Tyto náklady zahrnují náklady vynaložené prvotně na nabytí investice do nemovitosti a náklady vynaložené následně na rozšíření, nahrazení části nebo vybavení nemovitosti.
18. Podle zásady pro rozpoznání uvedené v odstavci 16 účetní jednotka nevykazuje v účetní hodnotě investice do nemovitosti náklady běžné údržby takové nemovitosti. Tyto náklady se vykazují spíše jako součást hospodářského výsledku. Náklady běžné údržby jsou primárně náklady na práci a spotřební materiál a mohou zahrnovat náklady na drobné součástky. Účel těchto výdajů je často popsán jako „opravy a údržba“ nemovitosti.

IAS 40

19. Části investic do nemovitostí mohly být nabyty prostřednictvím obměny. Například vnitřní příčky mohou být nahrazeny původními stěnami. Účetní jednotka vykazuje na základě zásady pro rozpoznání náklady na vyměněnou část stávající investice do nemovitosti v účetní hodnotě investice do nemovitosti v čase, kdy byl náklad vynaložen, a to za předpokladu, že jsou splněna kritéria uznání. Účetní hodnota těch částí, které jsou nahrazeny, je odúčtována v souladu s ustanoveními o odúčtování obsaženými v tomto standardu.

POČÁTEČNÍ OCENĚNÍ

20. **Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů. Do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti.**
21. Náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímo přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za odborné právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní náklady operace.
22. Náklady na investici pořízenou vlastní činností jsou její pořizovací náklady k datu, ke kterému byla stavba nebo rekonstrukce nemovitosti dokončena. Do tohoto data se účetní jednotka řídí standardem IAS 16. K tomuto datu, kdy se nemovitost stává investicí do nemovitosti, začíná platit tento standard (viz odstavce 57(e) a 65).
23. Náklady na investici do nemovitosti se nezvyšují:
- (a) zřizovacími (počátečními) náklady (pokud tyto nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do takových podmínek, které umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ),
 - (b) provozní ztrátou vzniklou dříve než investice do nemovitosti dosáhne plánované úrovně obsazení, případně
 - (c) abnormálním množstvím odpadového materiálu, náklady na práci nebo na jiné zdroje vzniklé při výstavbě nebo rekonstrukci nemovitosti.
24. Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru vykazuje jako úrokový náklad.
25. **Počáteční náklad na nemovitosti, držené na základě leasingu a klasifikované jako investice do nemovitosti, by měl být pro finanční leasing stanovený odstavcem 20 standardu IAS 17, tzn. aktivum by mělo být vykázáno buď v částce reálné hodnoty nemovitosti nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, podle toho, která z těchto částek je nižší. V souladu se stejným odstavcem by ekvivalentní částka měla být vykázána jako závazek.**
26. Jakákoli zálohová platba za leasing se za tímto účelem považuje za součást minimálních leasingových plateb, a je proto zahrnuta do nákladů za aktivum a vyloučena ze závazků. Je-li majetková účast držena na základě leasingu klasifikována jako investice do nemovitosti, pak položkou vykazovanou v reálné hodnotě je tato účast a ne samotná nemovitost. Postup určení reálné hodnoty majetkové účasti je pro model oceňování reálnou hodnotou stanoven v odstavcích 33-52. Tento postup se zároveň použije pro určení reálné hodnoty, pokud je tato hodnota používána jako náklad pro účely prvotního vykázání.
27. Jedna nebo více investic do nemovitostí mohou být získány směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva, případně za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se týká směny jednoho nepeněžního aktiva za druhé, ale uplatní se také při všech směnách popsaných v předcházející větě. Pořizovací náklad za takovou investici do nemovitosti je oceněn v reálné hodnotě, až do okamžiku, kdy (a) směna postrádá obchodní podstatu, nebo (b) reálná hodnota získaného aktiva ani vydaného aktiva není spolehlivě měřitelná. Získané aktivum je tímto způsobem oceněno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat předané aktivum. Pokud získané aktivum není oceněno v reálné hodnotě, je jeho náklad oceněn v účetní hodnotě vydaného aktiva.

28. Účetní jednotka určuje, zda směna má obchodní podstatu vzhledem k rozsahu očekávaných změn budoucích peněžních toků, ke kterým dojde následkem transakce. Směnná transakce má obchodní podstatu pokud:
- (a) se parametry (riziko, načasování, částka) peněžních toků z aktiva získaného liší od parametrů peněžních toků z aktiva převedeného,
- nebo
- (b) se hodnota pro účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, mění následkem směny,
- a
- (c) rozdíl mezi body (a) a (b) je poměrně výrazný vzhledem k reálné hodnotě směňovaných aktiv.

Pro účely posouzení, zda má směnná transakce obchodní podstatu, by měla hodnota pro účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, zohledňovat peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz může být jasný, aniž by účetní jednotka musela provést detailní propočty.

29. Reálnou hodnotu aktiva, pro něž neexistují porovnatelné tržní transakce, je možné spolehlivě stanovit: (a) jestliže u takového aktiva nedochází k výraznému kolísání spolehlivých odhadů reálné hodnoty nebo (b) jestliže pravděpodobnosti různých odhadů je možné spolehlivě posoudit a použít pro stanovení reálné hodnoty. Je-li účetní jednotka schopná spolehlivě určit reálnou hodnotu získaného aktiva nebo vydaného aktiva, pak reálná hodnota aktiva vydaného se použije k proúčtování nákladu, není-li reálná hodnota získaného aktiva průkaznější.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ

Účetní pravidla

30. **S výjimkou popsanou v odstavci 34 si účetní jednotka vybere jako své účetní pravidlo buď model oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 33-55 nebo model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 56 a bude aplikovat tato pravidla na všechny své investice do nemovitosti.**
31. IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* stanoví, že dobrovolná změna v účetních pravidlech může být učiněna, pouze pokud se změnou dojde ke správnějšímu vykazování operací, jiných událostí nebo podmínek v účetní závěrce účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z metody reálné hodnoty na model oceňování pořizovacími náklady vedla ke správnějšímu vykazování.
32. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu investice do nemovitosti, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro zveřejnění (pokud používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitosti byla určena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovití v dané lokalitě.

Model oceňování reálnou hodnotou

33. **Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, musí po počátečním vykázání oceňovat veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou až na případy popsané v odstavci 53.**
34. **Je-li majetková účast držena nájemcem na základě operativního leasingu klasifikována jako investice do nemovitosti podle odstavce 6, není odstavec 30 použitelný; použije se tedy model oceňování reálnou hodnotou.**

IAS 40

35. **Přínosy nebo újmy vzniklé ze změn reálné hodnoty investice do nemovitosti se zahrnují do hospodářského výsledku období, ve kterém k nim došlo.**
36. Reálná hodnota investice do nemovitosti je cenou, za niž nemovitost může být směněna mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek (viz odstavec 5). Reálná hodnota jmenovitě vylučuje odhady cen zvýšené nebo snížené vlivem zvláštních podmínek nebo okolností, jakými jsou například atypické financování, operace prodeje a zpětného leasingu, zvláštní ujednání nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.
37. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu bez odpočítávání jakýchkoliv nákladů transakcí, které mohou vzniknout z důvodu prodeje nebo jiného druhu vyřazení.
38. **Reálná hodnota investice do nemovitosti by měla odrážet tržní podmínky k rozvahovému dni.**
39. Reálná hodnota je veličinou vztaženou k určenému datu. Protože se tržní podmínky mohou měnit, může být částka vykazovaná jako reálná hodnota nesprávná nebo nepřiměřená, je-li odhadována k jinému datu. Definice reálné hodnoty rovněž předpokládá současnou směnu a vypořádání prodejní smlouvy, bez zohlednění jakékoliv změny ceny v případě, kdy směna a vypořádání mezi informovanými a znalými stranami a za obvyklých podmínek neprobíhá současně.
40. Reálná hodnota investice do nemovitostí odráží mimo jiné i nájemné z aktuálních leasingů a přiměřené a obhajitelné předpoklady představující pohled ochotných a znalých stran na očekávané nájemné z budoucích leasingů ve světle stávajících podmínek. Na podobném základě také odráží peněžní úbytky (včetně plateb nájemného a dalších úbytků), které by mohly být očekávány v souvislosti s nemovitostí. Některé z těchto úbytků se odráží v závazcích, zatímco jiné se vztahují k úbytkům, které nejsou vykázány v účetní závěrce k jejímu datu, ale až později (např. periodicky se opakující platby jako podmíněné nájemné).
41. Odstavec 25 stanovuje základnu pro prvotní uznání nákladů účasti v pronajaté nemovitosti. Odstavec 33 požaduje aby, je-li to nutné, účast na pronajaté nemovitosti byla přeceněna na reálnou hodnotu. V leasingu sjednaném za tržní sazby by reálná hodnota účasti na pronajaté nemovitosti k datu akvizice, očištěná od očekávaných leasingových plateb (včetně těch, které se týkají uznaných závazků), měla být nulová. Tato reálná hodnota se nemění bez ohledu na to, zda jsou (pro účetní účely) pronajaté aktívum a závazek vykázány v reálné hodnotě nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb v souladu s odstavcem 20 standardu IAS 17. Tímto způsobem by změna způsobu ocenění pronajatého aktiva z pořizovacích nákladů (podle odstavce 25) na reálnou hodnotu (podle odstavce 33) neměla způsobit vznik počátečních zisků nebo ztrát, není-li ocenění reálnou hodnotou prováděno v odlišných časech. K tomu může dojít, pokud se zvolí aplikace modelu oceňování reálnou hodnotou po počátečním zaúčtování.
42. Definice reálné hodnoty odkazuje na „ochotné a znalé strany“. V této souvislosti znamená pojem „znalý“, že jak ochotný kupující, tak i ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o podstatě a charakteru investice do nemovitosti, jejím aktuálním i potenciálním využitím a tržních podmínkách k rozvahovému dni. Ochotný kupující je ke koupi motivován, nikoliv však nucen. Tento kupující není ani nedočkavý ani rozhodnutý koupit za jakoukoliv cenu. Předpokládaný kupující nezaplatí vyšší cenu než by trhu znal, ochotní kupující a prodávající požadovali.
43. Ochotný prodávající není ani nedočkavým ani k prodeji donuceným prodejcem, připraveným k prodeji za jakoukoliv cenu ani tím, kdo je připraven trvat na ceně, která není s ohledem na současné tržní podmínky reálně dosažitelná. Ochotný prodávající je motivován k prodeji investice do nemovitosti za nejlepší dosažitelnou cenu za daných tržních podmínek. Skutečné poměry současného vlastníka investice do nemovitosti nejsou součástí těchto úvah, protože ochotný prodávající je hypotetickým vlastníkem (např. ochotný prodávající by nevezl v úvahu konkrétní daňové poměry skutečného vlastníka investice do nemovitosti).
44. Definice reálné hodnoty se odvolává na „obvyklé podmínky“. Operace za obvyklých podmínek je operace, k níž dochází mezi stranami nemajícími žádné zvláštní či výjimečné vztahy, které by činily cenu operace neobvyklou vzhledem k tržním podmínkám. Předpokládá se, že k operaci dochází mezi nespřízněnými stranami, které jednají na sobě nezávisle.

45. Nejprůkaznější reálnou hodnotu poskytují aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Účetní jednotka musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě nebo stavu nemovitosti, případně ve smluvních podmínkách leasingu nebo jiné smlouvy vztahující se k nemovitosti.
46. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobným popisem v odstavci 45 bere účetní jednotka v úvahu informace z různých zdrojů, a to včetně:
- (a) běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo ze stejné lokality (nebo s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových a jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;
 - (b) předcházející ceny podobných nemovitostí na již neaktivním trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny;
- a
- (c) odhad diskontovaných peněžních toků založený na spolehlivém výpočtu budoucích peněžních toků, doložený podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako jsou například běžné tržní nájem z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a stejném stavu a při použití diskontních sazeb, které odrážejí běžné tržní odhady nejistot ve výši a načasování peněžních toků.
47. V některých případech mohou různé zdroje uvedené v předchozím odstavci vést k rozdílným variantám reálné hodnoty investice do nemovitosti. Účetní jednotka musí zvážit příčiny těchto rozdílů tak, aby dosáhla co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty v rámci rozmezí možných výsledků tohoto odhadu.
48. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitostí na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasné zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho odhadu reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není určitelná na spolehlivém a kontinuálním základě (viz odstavec 53).
49. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užití, jak je definována v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady znalých a ochotných kupujících a prodávajících. Použitá hodnota naproti tomu odráží odhady účetní jednotky včetně účinků faktorů, které mohou být pro tuto účetní jednotku příznačné a neplatí pro všechny účetní jednotky všeobecně. Reálná hodnota například neodráží žádný z následujících faktorů do té míry, aby byly všeobecně dosažitelné znalým a ochotným kupujícím a prodávajícím:
- (a) dodatečnou hodnotu odvozenou z vytvoření portfolia nemovitostí v různých lokalitách;
 - (b) synergický efekt mezi investicí do nemovitosti a ostatními aktivy;
 - (c) právní výhody nebo omezení, které jsou specifické pouze pro aktuálního vlastníka;
- a
- (d) daňové úlevy nebo břemena, které jsou specifické pro aktuálního vlastníka.

IAS 40

50. Při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti se účetní jednotka vyvaruje duplicitnímu započítání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:
- (a) zařízení jako jsou výtahy nebo klimatizace jsou často nedělitelnou součástí budovy a jsou obecně zahrnuty do reálné hodnoty investice do nemovitosti a nevykazují se odděleně jako pozemky, budovy a zařízení.
 - (b) pokud je pronajata zařízení kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízení kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investice do nemovitosti, nevykazuje účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum.
 - (c) reálná hodnota investice do nemovitosti nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť je účetní jednotka vykazuje jako samostatný závazek či aktivum.
 - (d) reálná hodnota investice do nemovitosti držené na základě leasingu odráží očekávané peněžní toky (včetně podmíněného nájemného, jehož splatnost se očekává). Je-li tedy získané ocenění nemovitosti čistou hodnotou očekávaných plateb, bude nezbytné přidat zpět veškeré uznané leasingové závazky, aby bylo pro účetní účely dosaženo reálné hodnoty investice do nemovitosti.
51. Reálná hodnota investice do nemovitosti nezohledňuje budoucí kapitálové výdaje, které budou zlepšovat nebo rozšiřovat nemovitost a nezohledňuje odpovídající budoucí užítiky plynoucí z takových budoucích výdajů.
52. V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejích plateb vztahujících se k investici do nemovitosti (mimo platby vztahující se k závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Účetní jednotka použije IAS 37 *Ustanovení, Podmíněné Závazky a Podmíněná Aktiva* pro určení, zda uznat závazek a jak jej případně ocenit.

Nemožnost spolehlivého určení reálné hodnoty

53. ***Předpoklad, že účetní jednotka může spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na kontinuálním základě, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího užívání) jasně zřejmé, že reálná hodnota není spolehlivě určitelná na kontinuálním základě. K tomu dochází tehdy a jen tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní spolehlivé výpočty reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou možné. V těchto případech bude účetní jednotka oceňovat tuto investici do nemovitosti použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16. Bude se předpokládat, že zbytková hodnota této investice do nemovitosti bude nulová. Účetní jednotka bude aplikovat IAS 16 až do vyřazení investice do nemovitosti.***
54. V popsáných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka povinna z důvodů uvedených v předchozím odstavci oceňovat určitou investici do nemovitosti použitím modelu oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 16, oceňuje účetní jednotka všechny své ostatní investice do nemovitostí reálnou hodnotou. Přestože účetní jednotka může v těchto případech pro jednu investici do nemovitosti použít model oceňování pořizovacími náklady, bude nadále pro každou další zbývající nemovitost používat model oceňování reálnou hodnotou.
55. ***Pokud účetní jednotka oceňovala dříve investici do nemovitosti reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jejího vyřazení (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se operace na trhu stanou méně časté nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupné.***

Model oceňování pořizovacími náklady

56. ***Po prvotním uznání oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky řešení IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, to znamená na úrovni pořizovacích nákladů po odpočtu veškerých opravek a veškerých kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.***

PŘEVODY

IAS 40

57. **Převody z investic do nemovitostí a na ně mohou být provedeny tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně užívání, prokázané:**
- (a) **zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investice do nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem;**
 - (b) **zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob;**
 - (c) **ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí;**
 - (d) **zahájením operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí;**
- nebo**
- (e) **ukončením stavby nebo rekonstrukce v případě převodu stavěných či rekonstruovaných nemovitostí (upravených IAS 16) na investice do nemovitostí.**
58. Výše uvedený odstavec 57(b) vyžaduje, aby účetní jednotka převedla nemovitost z investic do nemovitostí do zásob tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se účetní jednotka rozhodne k vyřazení investice do nemovitosti bez rekonstrukce, pokračuje ve vykazování dané nemovitosti jako investice do nemovitosti, a to až do okamžiku jejího odúčtování (vyřazení z rozvahy) a nepřistupuje k ní tedy jako k zásobám. Stejně tak pokud účetní jednotka zahájí kroky k tomu, aby stávající investici do nemovitosti nadále v budoucnu užívala jako investici do nemovitosti, nemovitost zůstává investicí do nemovitosti a není reklasifikována jako nemovitost užívaná vlastníkem v průběhu podnikání těchto kroků.
59. Odstavce 60 až 65 se zabývají záležitostmi uznávání a oceňování, které se aplikují, pokud účetní jednotka používá model oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi investicemi do nemovitostí, vlastníkem užívanými nemovitostmi a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.
60. **V případě převodu investice do nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, je pro následné vykazování podle IAS 16 nebo IAS 2 použita reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.**
61. **Pokud se vlastníkem užívaná nemovitost stane investicí do nemovitostí, která bude vedena v reálné hodnotě, účetní jednotka musí uplatňovat IAS 16 až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 a s její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16.**
62. Až do data, ke kterému se stane vlastníkem užívaná nemovitost investicí do nemovitostí vedenou v reálné hodnotě, účetní jednotka odepisuje nemovitost a vykazuje veškeré ztráty ze snížení hodnoty, které se vyskytly. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16. Jinými slovy:
- (a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno jako zisk nebo ztráta. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti fondu z přecenění.

IAS 40

- (b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
- (i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty kompenzuje předchozí snížení hodnoty dané nemovitosti, je zhodnocení vykázáno jako zisk nebo ztráta. Částka vykázána jako zisk nebo ztráta nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla dosažena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty.
 - (ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je účtována přímo do vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění. V případě následného vyřazení dané investice do nemovitosti je přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převedeno do nerozděleného zisku. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se neúčtuje výsledkově.
63. **V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, se vykáží veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou jako zisk nebo ztráta.**
64. Přístup k řešení převodů ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě je konzistentní s prodejem zásob.
65. **Jestliže účetní jednotka dokončí stavbu nebo rekonstrukci investice do nemovitostí, která je prováděna ve vlastní režii a daná nemovitost bude vedena v reálné hodnotě, vykáží se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou jako zisk nebo ztráta.**

VYŘAZENÍ

66. **Investice do nemovitosti se musí odúčtovat (vyřadit z rozvahy) v případě vyřazení nebo v případě, že je trvale vyňata z užívání a neočekávají se žádné budoucí ekonomické užítky plynoucí z jejího vyřazení.**
67. K vyřazení investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího vložení do finančního leasingu. K určení data vyřazení investice do nemovitosti použije účetní jednotka kritéria IAS 18, určující zaúčtování výnosu z prodeje zboží, a vezme v úvahu odpovídající vodítka z Dodatku k IAS 18. IAS 17 se použije při vyřazení z důvodu vložení nemovitosti do finančního leasingu a při prodeji a zpětném leasingu.
68. Pokud účetní jednotka v souladu se zásadou pro rozpoznání uvedenou v odstavci 16 vykáže v účetní hodnotě aktiva náklad na výměnu části investice do nemovitosti, přestává vykazovat účetní hodnotu nahrazené části. U investice do nemovitosti zaúčtované s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady nesmí být nahrazenou částí ta část, která byla odepisována zvlášť. Pokud není možné určit účetní hodnotu nahrazené části, může účetní jednotka použít nákladu náhrady jako informace o tom, jaký byl náklad nahrazené části v čase pořízení nebo výstavby. Reálná hodnota investice do nemovitosti může na základě modelu oceňování reálnou hodnotou již zohledňovat skutečnost, že část, která má být nahrazena, ztratila svou hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik má být reálná hodnota nahrazované části snížena. Pokud to není prakticky proveditelné, je alternativou ke snižování reálné hodnoty nahrazené části zahrnutí nákladu náhrady do účetní hodnoty aktiva a poté přehodnocení reálné hodnoty tak, jak by bylo požadováno u přístaveb, které nejsou náhradami.
69. **Přínosy nebo újmy vzniklé z odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti se určí jako rozdíl mezi hodnotou vedenou v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení a vykáží se v hospodářském výsledku (pokud IAS 17 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v čase odstavení nebo vyřazení.**
70. Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za investici do nemovitosti odložena, je očekávaná pohledávka vykázána nejprve na úrovni hotovostního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a současným peněžním ekvivalentem kupní ceny je v souladu s IAS 18 vykázán jako úrokový výnos použitím platné úrokové metody.

71. Na závazky zadržené po vyřazení investice do nemovitosti, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 37 nebo přiměřeně dalších standardů.
72. **Odškodnění od třetích stran za poškozenou nebo ztracenou investici do nemovitostí nebo za investici do nemovitostí, jíž se zřekli, bude vykázáno jako součást hospodářského výsledku v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.**
73. Snížení hodnoty nebo ztráty plynoucí investice do nemovitosti, odpovídající nároky nebo kompenzace třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradou za stávající aktiva jsou samostatné ekonomické události a jsou zaúčtovány následujícím způsobem:
- (a) snížení hodnoty investice do nemovitosti jsou vykázány v souladu s IAS 36;
 - (b) odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti jsou vykázány v souladu s odstavci 66-71 tohoto standardu;
 - (c) odškodnění od třetích stran za poškozenou, ztracenou nebo vydanou investici do nemovitosti bude vykázáno jako zisk nebo ztráta v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou;
- a
- (d) náklady aktiv obnovených, koupených nebo vystavěných jako náhrady jsou určeny v souladu s odstavci 20-29 tohoto standardu.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

Modely oceňování reálnou hodnotou a pořizovacími náklady

74. Spolu s ustanoveními standardu IAS 17 se dále aplikují níže uvedená zveřejnění. V souladu s IAS 17 poskytuje vlastník investice do nemovitosti všechna zveřejnění uložená pronajímateli o leasinzích, do kterých je vložil. Účetní jednotka, která drží investici do nemovitosti na základě finančního nebo operativního leasingu, poskytuje všechna zveřejnění uložená nájemcům u finančních leasingů a zveřejnění uložená pronajímatelům u každého operativního leasingu, do kterého vstoupil.
75. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady.**
 - (b) **pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, zda a za jakých okolností jsou majetkové účasti držené na základě operativního leasingu klasifikovány a vykázány jako investice do nemovitosti.**
 - (c) **v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 14), zveřejní používaná kritéria pro odlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti.**
 - (d) **metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti, včetně informace o tom, zda bylo určení reálné hodnoty doloženo průkaznými údaji z trhu nebo zda bylo více založeno na jiných faktorech (které musí účetní jednotka zveřejnit) z důvodu povahy nemovitosti nebo nedostatku srovnatelných tržních údajů.**
 - (e) **do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (tak jak je oceněna nebo zveřejněna v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a v obdobné lokalitě, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud žádné takové ocenění nebylo provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna.**

IAS 40

- (f) částky vykázané ve výsledovce pro:
- (i) nájemné z investice do nemovitostí;
 - (ii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které generovaly nájemné v průběhu období;
 - (iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které negenerovaly nájemné v průběhu období.
- (g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti případně realizovatelnosti úhrady výnosů či výtěžků z vyřazení.
- (h) smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně jejím opravám, údržbě či rozšiřování.

Model oceňování reálnou hodnotou

76. Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 33 – 55, navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 75 zveřejní rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, který obsahuje:
- (a) přírůstky; zvláště zveřejní ty přírůstky, které pocházejí z akvizic a ty, které pocházejí z následných výdajů vykázaných v účetní hodnotě aktiva;
 - (b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - (c) vyřazení;
 - (d) čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty;
 - (e) čisté kurzové rozdíly při přepočtu účetní závěrky do jiné měny a při přepočtu zahraničních činností do měny výkazů dané účetní jednotky;
 - (f) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí;
a
 - (g) jiné změny.
77. Když je ocenění investice do nemovitosti významně upraveno pro účely účetní závěrky, aby se například předešlo dvojímu započítávání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako separátní aktiva a závazky, jak je popsáno v odstavci 50, účetní jednotka by měla zveřejnit rozpis původních hodnot a upravených hodnot obsažených v účetní uzávěrce, přičemž by měla zvláště vykazovat celkovou sumu veškerých vykázaných leasingových závazků, které byly zpětně přidány a veškeré další výrazné úpravy.
78. Ve výjimečných případech uvedených v odstavci 53, kdy účetní jednotka oceňuje investice do nemovitosti s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16, by měly být v rozpise vyžadovaném odstavcem 76 zveřejněny hodnoty vztahující se k této investici do nemovitosti odděleně od hodnot vztahujících se k jiným investicím do nemovitosti. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:
- (a) popis investice do nemovitosti;

- (b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;
- (c) pokud je to možné, rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží;
 - a
- (d) vyřazení investic do nemovitostí, které nebyly vedeny v reálných hodnotách:
 - (i) skutečnost, že účetní jednotka vyřadila investici do nemovitosti, která nebyla vedena v reálné hodnotě;
 - (ii) účetní hodnotu této investice do nemovitosti k datu prodeje;
 - a
 - (iii) částku vykázaného zisku nebo ztráty.

Model oceňování pořizovacími náklady

79. Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 75 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 56, ještě další údaje:
- (a) použitou metodu odepisování;
 - (b) doby použitelnosti nebo odpisové sazby;
 - (c) brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;
 - (d) rozpis účetní hodnoty investice do nemovitosti k začátku a konci vykazovaného období s tím, že se uvedou:
 - (i) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem následných výdajů vykázaných jako aktiva;
 - (ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - (iii) vyřazení;
 - (iv) odpisy;
 - (v) částku vykázané ztráty ze snížení hodnoty aktiv a částku, o kterou bylo dříve provedené snížení hodnoty rozpuštěno v průběhu období podle IAS 36;
 - (vi) čisté kurzové rozdíly vznikající při přepočtu účetní závěrky do jiné měny a při přepočtu zahraničních činností do měny výkazů dané účetní jednotky;
 - (vii) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí;
 - a
 - (viii) ostatní pohyby;
 - a

IAS 40

(e) *reálnou hodnotu investice do nemovitosti. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 53, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti, musí zveřejnit:*

(i) *popis investice do nemovitosti;*

(ii) *vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena;*

a

(iii) *pokud je to možné, rozmezí odhadů, ve kterém reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.*

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Model oceňování reálnou hodnotou

80. *Účetní jednotka, která dříve aplikovala IAS 40 (2000) a poprvé se rozhodne klasifikovat a účtovat některé nebo všechny vhodné majetkové účasti držené na základě operativního leasingu jako investice do nemovitosti, musí vykazovat dopad takového rozhodnutí jako úpravu počátečního stavu nerozdělených zisků v období, ve kterém bylo toto rozhodnutí poprvé učiněno. Navíc:*

(a) *pokud účetní jednotka již otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu těchto majetkových účastí v dřívějších obdobích (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedenou v odstavci 5 a dle návodu obsaženého v odstavcích 36 až 52), pak se účetní jednotce doporučuje (ale není od ní vyžadováno), aby:*

(i) *upravila počáteční zůstatek nerozděleného zisku za nejstarší období v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila;*

a

(ii) *přehodnotila a znovu vykazala porovnatelné údaje za toto období;*

(b) *pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v bodě (a), pak nemusí přehodnotit a znovu vykazat porovnatelné údaje, ale musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.*

81. Tento standard vyžaduje přístup, který se liší od přístupu vyžadovaného standardem IAS 8. IAS 8 požaduje přehodnocení a opětovné vykazání porovnatelných informací jen tehdy, pokud takové přehodnocení a opětovné vykazání není neproveditelné.

82. Při prvním použití tohoto standardu účetní jednotkou zahrnuje úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.

Model oceňování pořizovacími náklady

83. Standard IAS 8 se použije na veškeré změny v účetních pravidlech, které jsou učiněny v okamžiku, kdy účetní jednotka poprvé použije tento standard a pro oceňování si vybere model oceňování pořizovacími náklady. Účinek změny v účetních pravidlech zahrnuje i novou klasifikaci každé částky vedené ve fondu z přecenění investice do nemovitosti.

84. *Požadavky odstavců 27–29 týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané výměnou aktiv se použijí pouze na budoucí operace.*

DATUM ÚČINNOSTI

IAS 40

85. Účetní jednotka použije tento standard v ročních účetních obdobích začínajících 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, pak tuto skutečnost zveřejní.

ODSTOUPENÍ OD STANDARDU IAS 40 (2000)

86. Tento standard nahrazuje standard IAS 40 *Investice do nemovitosti* (vydaný v roce 2000).
-