ISSN 1725-5074

Úřední věstník L 320

Evropské unie

Svazek 51

České vydání

Právní předpisy

29. listopadu 2008

Obsah

I *Akty přijaté na základě Smlouvy o ES a Smlouvy o Euratomu, jejichž uveřejnění je povinné*

NAŘÍZENÍ

★ **Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002** ([1]) 1

Poznámka pro čtenáře (pokračování na vnitřní straně zadní obálky)

Cena: 70 EUR

([1]) Text s významem pro EHP

CS

Akty, jejichž název není vytištěn tučně, se vztahují ke každodennímu řízení záležitostí v zemědělství a obecně platí po omezenou dobu. Názvy všech ostatních aktů jsou vytištěny tučně a předchází jim hvězdička.

I

(Akty přijaté na základě Smlouvy o ES a Smlouvy o Euratomu, jejichž uveřejnění je povinné)

NAŘÍZENÍ

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008

ze dne 3. listopadu 2008,

kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

(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) Nařízení (ES) č. 1606/2002 vyžaduje od společností s veřejně obchodovanými cennými papíry řídícími se právem členského státu, aby pro každé účetní období, které začíná dnem 1. ledna 2005 nebo později, za určitých podmínek sestavily své konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy stanovenými v článku 2 uvedeného nařízení.

(2) Nařízením Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 [2], byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 14. září 2002. Po zvážení stanoviska skupiny technických odborníků (TEG) působící při Evropské poradní skupině pro účetní výkaznictví (EFRAG) Komise změnila uvedené nařízení s cílem zahrnout všechny standardy Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a všechny výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC), které byly ve Společenství přijaty v plném rozsahu do 15. října 2008, s výjimkou standardu IAS 39 (spojeného s účtováním a oceňováním finančních nástrojů), z něhož byly omezené části vynechány.

(3) Různé mezinárodní standardy byly přijaty řadou pozměňujících nařízení. To způsobuje právní nejistotu a ztěžuje to správné uplatňování mezinárodních účetních standardů ve Společenství. Z důvodů zjednodušení právních předpisů Společenství týkajících se účetních standardů je v zájmu srozumitelnosti a průhlednosti vhodné začlenit standarty v současnosti obsažené v nařízení (ES) č. 1725/2003 a v aktech, které ho mění, do jediného textu.

(4) Nařízení (ES) č. 1725/2003 by proto mělo být zrušeno a nahrazeno tímto nařízením.

(5) Opatření stanovená v tomto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Mezinárodní účetní standardy definované v článku 2 nařízení (ES) č. 1606/2002 se přijmou v souladu s přílohou tohoto nařízení.

Článek 2

Nařízení (ES) č. 1725/2003 se zrušuje.

Odkazy na zrušené nařízení se považují za odkazy na toto nařízení.

[1] Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] Úř. věst. L 261, 13.10.2003, s. 1.

Článek 3

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

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

V Bruselu dne 3. listopadu 2008.

Za Komisi

Charlie McCREEVY

člen Komise

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

		Strana
IAS 1	*Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*	5
IAS 2	*Zásoby*	22
IAS 7	*Výkazy peněžních toků*	27
IAS 8	*Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*	34
IAS 10	*Události po rozvahovém dni*	42
IAS 11	*Smlouvy o zhotovení*	46
IAS 12	*Daně ze zisku*	53
IAS 16	*Pozemky, budovy a zařízení*	72
IAS 17	*Leasingy*	83
IAS 18	*Výnosy*	93
IAS 19	*Zaměstnanecké požitky*	99
IAS 20	*Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*	130
IAS 21	*Dopady změn měnových kurzů*	134
IAS 23	*Výpůjční náklady*	142
IAS 24	*Zveřejnění spřízněných stran*	146
IAS 26	*Penzijní plány*	150
IAS 27	*Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka*	156
IAS 28	*Investice do přidružených podniků*	161
IAS 29	*Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*	167
IAS 31	*Účasti ve společném podnikání*	171
IAS 32	*Finanční nástroje: vykazování*	179
IAS 33	*Zisk na akcii*	195
IAS 34	*Mezitímní účetní výkaznictví*	208
IAS 36	*Snížení hodnoty aktiv*	215
IAS 37	*Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*	241
IAS 38	*Nehmotná aktiva*	252
IAS 39	*Finanční nástroje: účtování a oceňování*	270
IAS 40	*Investice do nemovitostí*	323
IAS 41	*Zemědělství*	335
IFRS 1	*První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*	342
IFRS 2	*Úhrady vázané na akcie*	356
IFRS 3	*Podnikové kombinace*	373
IFRS 4	*Pojistné smlouvy*	390
IFRS 5	*Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*	405
IFRS 6	*Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*	413
IFRS 7	*Finanční nástroje: zveřejňování*	417
IFRS 8	*Provozní segmenty*	432

		Strana
IFRIC 1	*Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích*	439
IFRIC 2	*Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*	441
IFRIC 4	*Určení, zda smlouva obsahuje leasing*	447
IFRIC 5	*Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci*	450
IFRIC 6	*Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad*	453
IFRIC 7	*Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*	455
IFRIC 8	*Rozsah působnosti IFRS 2*	457
IFRIC 9	*Přehodnocení vložených derivátů*	459
IFRIC 10	*Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv*	461
IFRIC 11	*IFRS 2 – Vlastní akcie a transakce s akciemi v rámci skupiny*	462
SIC-7	*Zavedení eura*	464
SIC-10	*Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem*	465
SIC-12	*Konsolidace – jednotky zvláštního určení*	466
SIC-13	*Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků*	468
SIC-15	*Operativní leasingy – pobídky*	470
SIC-21	*Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv*	471
SIC-25	*Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů*	472
SIC-27	*Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*	473
SIC-29	*Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb*	476
SIC-31	*Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*	478
SIC-32	*Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky*	479

Reprodukce je povolena v rámci Evropského hospodářského prostoru. Všechna stávající práva mimo EHP jsou vyhrazena, s výjimkou práva na reprodukci pro osobní potřebu nebo jiné poctivé využití („fair dealing"). Další informace lze získat od IASB na internetové stránce www.iasb.org.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 1

Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

CÍL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se použije na všechny obecné účetní závěrky zpracované a prezentované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

3. Obecné účetní závěrky jsou takové závěrky, jež splňují potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc požadovat sestavy šité na míru svým konkrétním informačním potřebám. Obecné účetní závěrky zahrnují výkazy, které se předkládají samostatně nebo v rámci jiných veřejných dokumentů, jako jsou například výroční zpráva nebo prospekt. Tento standard se nevztahuje na strukturu a obsah zkrácených mezitímních účetních závěrek v souladu s 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 závěrku, jak jsou definovány v IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*.

4. [Zrušen]

5. Tento standard používá terminologii odpovídající potřebám účetních jednotek zřízených za účelem dosahování zisku, včetně podnikatelských jednotek veřejného sektoru. Účetní jednotky vyvíjející neziskové činnosti v soukromém sektoru, ve veřejném sektoru nebo vláda usilující o aplikaci tohoto standardu mohou mít potřebu změnit použité popisy pro určité řádkové položky účetních výkazů a také názvy samotných účetních výkazů.

6. Podobně platí, že účetní jednotky, které nemají vlastní kapitál podle definice v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (například některé podílové fondy) a účetní jednotky, jejichž akciový kapitál není typickým vlastním kapitálem (například některá družstva), mohou být nuceny přizpůsobit prezentaci v účetních závěrkách podílů členů nebo podílníků.

ÚČEL ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

7. Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti účetní jednotky. Cílem obecné účetní závěrky je poskytování informací o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky širokému spektru uživatelů, kterým tyto informace pomohou při ekonomických rozhodováních. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky dozoru managementu nad svěřenými zdroji. K dosažení tohoto cíle poskytuje účetní závěrka informace o těchto položkách účetní jednotky:

   a) aktiva;

   b) závazky;

   c) vlastní kapitál;

   d) výnosy a náklady 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 účetní jednotky, zejména jejich načasování a míru jistoty.

SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

8. Kompletní sada účetních výkazů obsahuje:

   a) rozvahu;

   b) výsledovku;

c) výkaz změn vlastního kapitálu zobrazující:

i) všechny změny vlastního kapitálu, nebo

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

d) výkaz peněžních toků a

e) komentář obsahující shrnutí významných účetních pravidel a ostatní vysvětlující poznámky.

9. Vedení řady účetních jednotek prezentuje mimo účetní závěrky také finanční přehled, který popisuje a vysvětluje hlavní ukazatele finanční výkonnosti účetní jednotky, její finanční pozici a základní nejistoty, jimž čelí. Taková zpráva může obsahovat přehled:

a) hlavních faktorů a vlivů určujících finanční výkonnost včetně změn prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí činnost, reakcí účetní jednotky na tyto změny a jejich dopady, a dále pravidla účetní jednotky pro investice do udržení a zvýšení finanční výkonnosti včetně dividendové politiky;

b) zdrojů financování účetní jednotky a jejího cílového poměru závazků k vlastnímu kapitálu a

c) majetku a zdrojů účetní jednotky, které nejsou zachyceny v rozvaze podle IFRS.

10. Řada účetních jednotek prezentuje mimo účetní závěrky také zprávy a výkazy, jako jsou zprávy týkající se životního prostředí a výkazy o přidané hodnotě, zejména v odvětvích, 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. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Neproveditelný – aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují:

a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;

b) Mezinárodní účetní standardy a

c) interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějšího Stálého interpretačního výboru (SIC).

Významný – opomenutí nebo chybná uvedení položek 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.

Komentář obsahuje doplňkové informace k údajům prezentovaným v rozvaze, výsledovce, ve výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků. Komentář poskytuje popis nebo rozbor položek zveřejněných v těchto výkazech a informace o položkách, které nejsou zahrnuty 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. *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 pílí". 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 účetní jednotky. Věrná prezentace vyžaduje důvěryhodné zobrazení dopadů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi

a kritérii pro vykázání aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených v *Koncepčním rámci*. Jako výsledek aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví s dodatečným zveřejněním, je-li nutné, se předpokládá účetní závěrka, která prezentuje věrně.

14. Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s IFRS, uvede v komentáři explicitní a bezvýhradné prohlášení o souladu. U účetní závěrky nesmí být prohlášeno, že je v souladu s IFRS, pokud není v souladu s veškerými požadavky IFRS.

15. Prakticky za všech okolností se věrného zobrazení dosahuje souladem s příslušnými IFRS. Věrná prezentace rovněž vyžaduje, aby účetní jednotka:

a) zvolila a aplikovala účetní pravidla v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. IAS 8 stanoví hierarchii závazných postupů, které vedení bere v úvahu v případě chybějícího standardu nebo interpretace, které se vztahují konkrétně k určité položce;

b) prezentovala informace včetně účetních pravidel způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace;

c) poskytla další zveřejnění v případech, kdy soulad se specifickými požadavky IFRS je nedostatečný k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky.

16. Nevhodná účetní pravidla nelze napravit ani zveřejněním aplikovaných účetních pravidel, ani komentářem či vysvětlujícími podklady.

17. V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, při kterých vedení dospěje k závěru, že soulad s požadavkem standardu nebo interpretace by byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, účetní jednotka upustí od daného požadavku způsobem stanoveným v odstavci 18, jestliže takový odklon relevantní právní rámec vyžaduje nebo nezakazuje.

18. Jestliže se účetní jednotka odklonila 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 účetní jednotky;

b) že bylo dosaženo souladu s příslušnými standardy a interpretacemi s výjimkou toho, že došlo k odklonu od určitého požadavku za účelem dosažení věrné prezentace;

c) název standardu nebo interpretace, od kterých se účetní jednotka odklonila, povahu odklonu včetně způsobu řešení, který by předmětný standard nebo interpretace vyžadovaly, důvod, proč by daná interpretace byla za těchto okolností tak zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, a přijaté řešení a

d) u každého prezentovaného období finanční dopad odklonu na jednotlivé položky účetní závěrky, pokud by byla vykazována v souladu s daným požadavkem.

19. Jestliže se účetní jednotka 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 odst. 18 písm. c) a d).

20. Odstavec 19 platí například v případech, kdy se účetní jednotka odchýlila v předchozím období od požadavků některého standardu nebo interpretace pro oceňování aktiv nebo závazků a tento odklon ovlivňuje oceňování změn v aktivech a závazcích vykázaných v účetní závěrce běžného období.

21. V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, při kterých vedení dospěje k závěru, že soulad s požadavkem standardu nebo interpretace by byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, ale relevantní právní rámec zakazuje takový odklon od požadavku, účetní jednotka v maximálním možném rozsahu omezí dopad zjištěných zavádějících aspektů souladu zveřejněním následujících informací:

a) název předmětného standardu nebo interpretace, povahu požadavku a důvod, proč vedení dospělo k závěru, že soulad s daným požadavkem je v konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním 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 účetní závěrky v případech, kdy nereprezentuje věrně transakce, další události a podmínky, jež má zobrazovat, nebo u kterých se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat, a v důsledku toho je pravděpodobné, že tato informace může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Při hodnocení, zda by soulad s určitým požadavkem standardu nebo interpretace byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, zvažuje vedení následující body:

a) proč za daných konkrétních okolností není dosaženo cíle účetní závěrky a

b) jak se liší okolnosti účetní jednotky od ostatních účetních jednotek, které jsou v souladu s daným požadavkem. Jestliže jiné účetní jednotky v podobné situaci jsou v souladu s daným požadavkem, existuje vyvratitelná domněnka, že soulad účetní jednotky s předmětným požadavkem by nebyl natolik zavádějící, že by způsobil konflikt s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*.

Trvání podniku

23. Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení schopnost účetní jednotky pokračovat v trvání. Účetní závěrka musí být sestavena na základě předpokladu trvání podniku, pokud vedení účetní jednotky nepřijme rozhodnutí o záměru likvidovat účetní jednotku nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit. Je-li si vedení účetní jednotky při svém hodnocení vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, musí být takové nejistoty zveřejněny. Jestliže účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání podniku, musí být tato skutečnost zveřejněna spolu se základnou, na které je zpracována účetní závěrka, a s důvodem, proč účetní jednotka nebere na zřetel předpoklad trvání podniku.

24. Při hodnocení, zda je předpoklad trvání podniku oprávněný, zvažuje vedení účetní jednotky veškeré dostupné informace o budoucnosti, přinejmenším o době nejbližších dvanácti měsíců od rozvahového dne. Míra zvážení závisí na skutečnostech v jednotlivých případech. Jestliže účetní jednotka má za sebou historii ziskovosti své činnosti a pohotový přístup k finančním zdrojům, lze bez podrobných analýz dospět k závěru, že je přiměřený předpoklad trvání podniku jakožto základna účetnictví. V ostatních případech musí vedení zvažovat širokou škálu faktorů souvisejících s aktuální a očekávanou ziskovostí, plány splácení dluhů a potenciální zdroje náhradního financování dříve, než dospěje k závěru, že předpoklad trvání podniku je přiměřený.

Akruální báze účetnictví

25. Účetní jednotka sestaví 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 vykázání daných prvků v *Koncepčním rámci*.

Konzistence prezentace

27. Prezentace a klasifikace položek v účetní závěrce musí být zachována z jednoho účetního období do dalšího; výjimkou jsou následující případy:

a) je zřejmé, že následkem podstatné změny v povaze provozní činnosti účetní jednotky nebo následkem kontroly účetní závěrky, by jiná prezentace nebo klasifikace byla vhodnější z hlediska kritérií výběru a aplikace účetních pravidel podle IAS 8, nebo

b) některý standard nebo interpretace vyžadují změny v prezentaci údajů.

28. Podstatná akvizice či vyřazení majetku nebo kontrola prezentace účetní závěrky mohou naznačovat, že účetní závěrka by měla být prezentována odlišným způsobem. Účetní jednotka 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 provádění takových změn v prezentaci účetní jednotka reklasifikuje své srovnávací informace v souladu s odstavci 38 a 39.

Významnost a agregace

29. Každá významná třída podobných položek musí být v účetní závěrce prezentována samostatně. Položky rozdílné povahy nebo funkce jsou 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 stadiem procesu agregace a klasifikace je prezentace zkrácených a klasifikovaných dat, která tvoří položky řádků v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků nebo v komentáři. Jestliže řádková položka není samostatně významná, provede se její agregace s ostatními položkami v uvedených výkazech nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby vyžadovala samostatnou prezentaci v uvedených výkazech, může být dostatečně významná, aby byla prezentována samostatně v komentáři.

31. Aplikace koncepce významnosti znamená, že specifické požadavky na zveřejnění stanovené některým standardem nebo interpretací nemusí být splněny, jestliže daná informace není významná.

Kompenzace

32. Aktiva a závazky, výnosy a náklady se nesmí kompenzovat, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje některý standard nebo interpretace.

33. Důležité je, aby aktiva a závazky, výnosy a náklady byly vykázány 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 účetní jednotky. Ocenění aktiv snížených o částky vyjadřující snížení jejich hodnoty, například zastaralost zásob a pochybná část pohledávek, neznamená *ex post* kompenzaci.

34. IAS 18 *Výnosy* definuje výnosy a vyžaduje jejich ocenění na základě reálné hodnoty přijaté nebo nárokované protihodnoty, a to se zahrnutím všech obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých účetní jednotce. Účetní jednotka realizuje v průběhu svých běžných činností také jiné transakce, které negenerují výnosy, ale souvisejí s hlavními výdělečnými činnostmi. Výsledky takových transakcí jsou prezentovány, pokud taková prezentace odráží podstatu transakce nebo jiné události, jakožto kompenzace výnosů a souvisejících nákladů, které vznikly v souvislosti s danou transakcí. Například:

a) zisky a ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic a provozních aktiv jsou vykazovány v částce rozdílu mezi výtěžkem z prodeje sníženým o související náklady spojené s prodejem a účetní hodnotou aktiv, a

b) výdaje související s rezervou vykazovanou v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* a refundované na základě smluvního uspořádání s třetí stranou (například dodavatelská záruční smlouva) se mohou vykazovat snížené o příslušnou refundaci.

35. Zisky a ztráty vznikající na základě skupiny podobných transakcí se vykazují netto – například kurzové zisky a ztráty nebo zisky a ztráty vznikající z finančních nástrojů držených k obchodování. Jsou-li však takové zisky a ztráty významné, jsou vykazovány samostatně.

Srovnávací informace

36. S výjimkou případů povolených nebo vyžadovaných některým standardem nebo interpretací, musí být u všech částek vykázaných v účetní závěrce zveřejněny srovnávací informace o předcházejícím období. Srovnávací informace musejí 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 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 existující nejistotě k poslednímu rozvahovému dni a z informací o krocích, které účetní jednotka podnikla v průběhu běžného období k vyřešení této nejistoty.

38. V případě změny prezentace nebo 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 účetní jednotka povinna zveřejnit:

a) povahu reklasifikace;

b) částku každé položky nebo třídy položek, které se reklasifikují, a

c) důvod reklasifikace.

39. Je-li reklasifikace srovnávacích informací neproveditelná, účetní jednotka je povinna zveřejnit:

a) důvod, proč nebyla reklasifikace částek provedena, a

b) povahu úprav, které by byly provedeny, kdyby byly částky reklasifikovány.

40. Zvýšení srovnatelnosti informací mezi obdobími pomáhá uživatelům přijímat ekonomická rozhodnutí zejména tím, že jim umožňuje hodnotit trendy ve finančních informacích za účelem provádění předpovědí. 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 zpětné vytváření daných údajů může být neproveditelné.

41. IAS 8 se zabývá úpravami srovnávacích informací, které jsou nutné v případech, kdy účetní jednotka 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 řádkových položek v těchto výkazech nebo komentáři. IAS 7 *Výkazy peněžních toků* stanoví požadavky prezentace výkazu peněžních toků.

43. Tento standard v některých případech používá pojem „zveřejnění“ v širokém smyslu, zahrnujícím položky vykázané v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu, 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, výkazu změn vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků (podle relevance) nebo v komentáři k těmto výkazům.

Identifikace účetní závěrky

44. Účetní závěrka musí být jasně identifikována a odlišena od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu.

45. IFRS se vztahují 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 sestaveny 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 označeny následující informace; v případě potřeby musí být tyto informace také zopakovány, je-li to nutné pro správné pochopení prezentovaných informací:

a) název vykazující účetní jednotky nebo jiné způsoby identifikace a jakékoliv změny v těchto informacích oproti předchozímu rozvahovému dni;

b) zda účetní závěrka pokrývá jednotlivou účetní jednotku nebo skupinu účetních jednotek;

c) rozvahový den nebo období pokryté danou účetní závěrkou, podle toho, co odpovídá příslušné komponentě účetní závěrky;

d) měna prezentace podle definice v IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* 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 prezentovány dostatečně často tak, aby bylo zaručeno správné pochopení informací zahrnutých do účetní závěrky.

48. Účetní závěrka je často srozumitelnější, pokud prezentuje údaje v tisících nebo milionech 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 účetní jednotky a roční účetní závěrka je prezentována za období delší nebo kratší než jeden rok, musí účetní jednotka zveřejnit kromě období pokrytého danou účetní závěrkou také následující informace:

a) důvod použití delšího nebo kratšího období a

b) skutečnost, 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 účetní jednotky přednost vykazování například za období 52 týdnů. Tento standard nevylučuje uvedený postup, protože účetní závěrka se pravděpodobně nebude podstatně lišit od závěrky prezentované za jeden rok.

Rozvaha

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

51. Účetní jednotka je ve své rozvaze povinna prezentovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné klasifikace v souladu s odstavci 57–67. Výjimkou jsou případy, kdy prezentace založená na likviditě poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. V těchto výjimečných případech musí být všechna aktiva a závazky prezentovány obecně v pořadí podle likvidity.

52. Ať je přijata kterákoliv z metod prezentace, musí účetní jednotka pro každou řádkovou položku aktiva nebo závazku, která zahrnuje částky, u nichž se očekává, že budou uhrazeny nebo vypořádány v rámci a) ne více než dvanácti měsíců od rozvahového dne a b) více než dvanácti měsíců od rozvahového dne, zveřejnit, u jaké částky se očekává úhrada nebo vypořádání za více než dvanáct měsíců.

53. Jestliže účetní jednotka 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 dlouhodobé provozní činnosti účetní jednotky. 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 účetních jednotek, například u finančních institucí, poskytuje prezentace aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidity informace, které jsou spolehlivé a relevantnější než prezentace podle krátkodobých/dlouhodobých aktiv a závazků, protože taková účetní jednotka nedodává zboží ani služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu.

55. Při aplikaci odstavce 51 je účetní jednotce 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 účetní jednotka vyvíjí různorodou činnost.

56. Informace o očekávaných datech realizace aktiv a závazků jsou užitečné při hodnocení likvidity a solventnosti účetní jednotky. IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* 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 úhrady a vypořádání 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. Účetní jednotka například zveřejňuje hodnotu zásob, u které se předpokládá, že bude uhrazena za více než dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Krátkodobá aktiva

57. Aktivum musí být klasifikováno jako krátkodobé, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:

a) předpokládá se, že bude realizováno nebo určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky;

b) je určeno především pro účely prodeje;

c) předpokládá se, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne, nebo

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

Všechna ostatní aktiva musí být 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 účetní jednotky je období mezi nákupem aktiv ke zpracování a jejich realizací v podobě peněz nebo peněžních ekvivalentů. Není-li obvyklý provozní cyklus účetní jednotky 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 primárně k obchodování (finanční aktiva v rámci této kategorie jsou klasifikována jako držená k obchodování v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*) a krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

Krátkodobé závazky

60. Závazek musí být klasifikován jako krátkodobý, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:

a) předpokládá se, že bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky;

b) je drženo primárně k obchodování;

c) bude splatný během dvanácti měsíců od rozvahového dne nebo

d) účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.

Všechny ostatní závazky musí být klasifikovány jako dlouhodobé.

61. Některé krátkodobé závazky, jako například obchodní závazky, některé aktuální závazky související s náklady na zaměstnance a s ostatními provozními náklady, jsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky. 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 účetní jednotky. Není-li obvyklý provozní cyklus účetní jednotky 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 drženy převážně k obchodování. Příkladem mohou být finanční závazky klasifikované jako držené k obchodování v souladu s IAS 39, přečerpání vkladů u banky, krátkodobá část dlouhodobých finančních závazků, splatné dividendy, daně ze zisku a další neobchodní závazky. Finanční závazky, které poskytují financování na dlouhodobé bázi (tj. nejsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky) a nejsou splatné během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, jsou dlouhodobé závazky a podléhají odstavcům 65 a 66.

63. Účetní jednotka 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 uzavřena dohoda o refinancování nebo restrukturalizaci plateb na dlouhodobém základě.

64. Pokud účetní jednotka očekává a má pravomoc refinancovat nebo převést splácení závazku na dobu po uplynutí nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni v souladu s příslušenstvím existující půjčky, klasifikuje daný závazek jako dlouhodobý, i když by jinak byl splatný během kratšího období. Jestliže však refinancování nebo převod splácení závazku není v pravomoci účetní jednotky (například neexistuje smlouva o refinancování), možnost refinancování se nebere v úvahu a závazek se klasifikuje jako krátkodobý.

65. Jestliže účetní jednotka poruší závazek podle smlouvy o dlouhodobé půjčce k rozvahovému dni nebo před ním s tím dopadem, že se závazek 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 splacení. Závazek je klasifikován jako krátkodobý, protože k rozvahovému dni nemá účetní jednotka nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu po uplynutí nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.

66. Závazek je však klasifikován jako dlouhodobý, jestliže věřitel souhlasil k rozvahovému dni, že poskytne lhůtu v délce nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni, během které může účetní jednotka 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, zveřejňují se tyto události jako události nevyžadující úpravy v souladu s IAS 10 *Události po rozvahovém dni*:

a) refinancování na dlouhodobém základě;

b) náprava porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce a

c) poskytnutí lhůty věřitelem, během které lze napravit porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce; tato lhůta končí za nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Informace prezentované přímo v rozvaze

68. Rozvaha musí zahrnovat řádkové položky obsahující minimálně následující částky v rozsahu, v jakém nejsou prezentovány podle odstavce 68A:

a) pozemky, budovy a zařízení;

b) investice do nemovitostí;

c) nehmotná aktiva;

d) finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených v písmenech e), h) a i));

e) investice účtované ekvivalenční metodou;

f) biologická aktiva;

g) zásoby;

h) obchodní a jiné pohledávky;

i) peníze a peněžní ekvivalenty;

j) obchodní a jiné závazky;

k) rezervy;

l) finanční závazky (s výjimkou částek uvedených v písmenech j) a k));

m) závazky a aktiva splatné daně podle definice v IAS 12 *Daně ze zisku*;

n) odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12;

o) menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a

p) vydaný kapitál a rezervní fondy připadající vlastníkům společnosti.

68A. Rozvaha musí také obsahovat řádkové položky, které prezentují tyto částky:

a) součet aktiv klasifikovaných jako držené k prodeji a aktiv zahrnutých do skupin určených k vyřazení klasifikovaných jako držených k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti* a

b) závazky zahrnuté do skupin určených k vyřazení klasifikovaných jako určených k prodeji v souladu s IFRS 5.

69. Je-li taková prezentace relevantní pro pochopení finanční pozice účetní jednotky, musí být v rozvaze uvedeny další řádky, záhlaví a mezisoučty.

70. Jestliže účetní jednotka 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 mají být položky prezentovány. Odstavec 68 pouze uvádí přehled položek, jejichž povaha nebo funkce jsou podstatně odlišné, a proto vyžadují samostatnou 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 účetní jednotky, a

b) použité popisy a pořadí položek nebo agregace podobných položek mohou být změněny podle povahy účetní jednotky a jejích transakcí, aby poskytly informace relevantní pro pochopení finanční pozice účetní jednotky. Například finanční instituce změní výše uvedené popisy tak, aby poskytovaly informace relevantní pro činnost finanční instituce.

72. Posouzení, zda budou prezentovány samostatně další položky, je založeno na hodnocení následujících bodů:

a) povaha a likvidita aktiv;

b) funkce aktiv v rámci účetní jednotky a

c) částky, povaha a načasování závazků.

73. Použití různých základen oceňování pro různé třídy 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 s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

Informace prezentované buď v rozvaze nebo v komentáři

74. Účetní jednotka je povinna zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři další dílčí klasifikaci prezentovaných položek klasifikovaných způsobem odpovídajícím činnostem účetní jednotky.

75. Podrobnosti uváděné v dílčí klasifikaci závisejí na požadavcích IFRS a na velikosti, povaze a funkci předmětných částek. Faktory stanovené v odstavci 72 se používají také k rozhodování o základně dílčí klasifikace. Zveřejnění se může u jednotlivých položek lišit, například:

a) položky pozemků, budov a zařízení jsou rozděleny do tříd v souladu s 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 s IAS 2 *Zásoby* do skupin, jako je zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončená výroba a hotové 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. Účetní jednotka 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, přednostní práva a omezení přiřazená k dané kategorii včetně omezení výplaty dividend a splacení kapitálu;

vi) vlastní akcie v držení účetní jednotky 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 fondů v rámci vlastního kapitálu.

77. Účetní jednotka bez základního kapitálu, například partnerský podnik nebo nadace, musejí zveřejňovat informace ekvivalentní informacím požadovaným odst. 76 písm. a), zobrazující změny během období v jednotlivých kategoriích podílů na vlastním kapitálu a práva, přednostní práva 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 musí zahrnout do výsledovky, pokud některý standard nebo interpretace nepožaduje něco jiného.

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

80. Ostatní standardy se zabývají položkami, jež mohou splňovat definice uvedené v *Koncepčním rámci* pro výnosy nebo náklady, ale které jsou obvykle vyloučeny z výsledovky. Příkladem jsou přírůstky z přecenění (viz IAS 16), určité zisky a ztráty vyplývající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky na jinou měnu (viz IAS 21) a zisky nebo ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv (viz 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 společností a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou;

d) daňové náklady;

e) souhrnnou částku zahrnující součet i) zisku nebo ztráty z ukončovaných činností po zdanění a ii) zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných v souvislosti s oceňováním aktiv nebo skupin určených k prodeji a tvořících ukončované činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem anebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin a

f) zisk nebo ztrátu.

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

a) zisky nebo ztráty připadající na menšinový podíl a

b) zisky nebo ztráty připadající vlastníkům mateřské společnosti.

83. Je-li taková prezentace relevantní pro pochopení finanční výkonnosti účetní jednotky, musí být ve výsledovce uvedeny další řádky, záhlaví a mezisoučty.

84. Vzhledem k tomu, že dopad různých činností účetní jednotky, 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. Faktory, které je třeba zvažovat, zahrnují významnost, povahu a funkci komponent výnosů a nákladů. Například finanční instituce změní výše uvedené popisy tak, aby poskytovaly informace relevantní pro činnost finanční instituce. Položky výnosů a nákladů nejsou kompenzovány, pokud nejsou splněna kritéria v odstavci 32.

85. Ve výsledovce ani v komentáři účetní jednotka nesmí označit žádné 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 účetní jednotky a zrušení jakýchkoliv rezerv na náklady spojené s restrukturalizací;

c) vyřazení položek pozemků, budov a zařízení;

d) vyřazení investic;

e) ukončované činnosti;

f) urovnání sporů a

g) jiné zrušení rezerv.

88. Účetní jednotka je povinna předložit analýzu nákladů na základě klasifikace založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci účetní jednotky podle toho, která z možností poskytne spolehlivé a relevantnější informace.

89. Účetní jednotce 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 forem.

91. První forma 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 přerozdělovány podle různých funkcí v rámci účetní jednotky. Tato metoda se aplikuje snadno, protože nejsou třeba žádná přiřazení nákladů podle funkční klasifikace. Příklad klasifikace s využitím metody podle druhů nákladů:

Výnosy		X
Ostatní provozní výnosy		X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X	
Spotřeba materiálu a surovin	X	
Náklady na zaměstnanecké požitky	X	
Odpisy a amortizace	X	
Ostatní náklady	X	
Náklady celkem		–X
Zisk		X

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

Výnosy	X
Náklady na prodeje	–X
Hrubý zisk	X
Ostatní provozní výnosy	X
Odbytové náklady	–X
Administrativní náklady	–X
Ostatní náklady	–X
Zisk	X

93. Účetní jednotka 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 odvětvových faktorech a na povaze účetní jednotky. Obě metody poskytují představu o nákladech, která se může přímo, nebo nepřímo měnit s úrovní prodeje nebo výroby v rámci účetní jednotky. Protože jednotlivé metody prezentace jsou výhodné pro různé typy účetních jednotek, 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. Účetní jednotka je povinna zveřejnit ve výsledovce nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři částku dividend připadající na výplatu vlastníkům během období a také odpovídající částku na akcii.

Výkaz změn vlastního kapitálu

96. Účetní jednotka 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 pod písmeny a) a b)) zobrazující samostatně celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu a

d) pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady změn v účetních pravidlech a opravy chyb zachycených v souladu s IAS 8.

Výkaz změn vlastního kapitálu, který zahrnuje jen tyto položky, musí být opatřen názvem výkaz vykázaných výnosů a nákladů.

97. Účetní jednotka je povinna také zveřejnit ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo komentáři následující informace:

a) částky transakcí s vlastníky, kteří jednají v rámci své pravomoci jako vlastníci, samostatně se vykazují výplaty vlastníkům;

b) zůstatek nerozděleného zisku (tj. akumulovaného zisku nebo ztráty) na počátku vykazovaného období a k rozvahovému dni a změny během vykazovaného období a

c) porovnání účetní hodnoty každé třídy vloženého kapitálu a každého fondu na počátku a ke konci vykazovaného období; veškeré změny jsou zveřejněny jednotlivě.

98. Změny ve vlastním kapitálu účetní jednotky mezi dvěma rozvahovými dny odrážejí zvýšení nebo snížení čistých aktiv během období. S výjimkou změn vyplývajících z transakcí s vlastníky, kteří jednají v rámci své pravomoci jako vlastníci (například zvyšování vlastního kapitálu, zpětné akvizice vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky 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 účetní jednotky během vykazovaného období (ať už jsou tyto položky výnosů a nákladů uznány ve výsledovce nebo přímo jako změny vlastního kapitálu).

99. Tento standard vyžaduje, aby byly všechny položky výnosů a nákladů uznané v daném období zahrnuty do výsledovky, pokud jiný standard nebo interpretace nepožadují něco jiného. Jiné standardy vyžadují vykázání některých 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 daní) přímo jako změn vlastního kapitálu. Protože při hodnocení změn finanční pozice účetní jednotky 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 vykázány 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 vyžaduje retrospektivní úpravy jiných komponent vlastního kapitálu. Odst. 96 písm. d) vyžaduje zveřejnění celkové výsledné úpravy jednotlivých komponent vlastního kapitálu vyplývající ze změn v účetních pravidlech a z oprav chyb ve výkazu změn vlastního kapitálu; tyto úpravy musí být uvedeny samostatně. Uvedené úpravy se zveřejní pro všechna předchozí období a k počátku běžného období.

101. Požadavky odstavců 96 a 97 lze splnit různými způsoby. Například ve sloupcovém formátu, který srovnává počáteční a konečné 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 uživateli účetní závěrky podklad ke zhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a k vyjádření potřeb účetní jednotky při využití těchto peněžních toků. 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 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 rozsahu proveditelnosti prezentován systematicky. Každá položka v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků musí být označena křížovým odkazem na související informace v komentáři.

105. Komentář je obvykle uveden v následujícím pořadí, které pomáhá uživatelům pochopit účetní závěrku a srovnat ji s účetními závěrkami jiných účetních jednotek:

a) prohlášení o souladu s IFRS (viz odstavec 14);

b) souhrn použitých podstatných účetních pravidel (viz odstavec 108);

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 IAS 37) a nevykázaných smluvních povinnost; a

ii) nefinančních zveřejnění, například cílů a zásad systému řízení rizik účetní jednotky (viz IFRS 7).

106. Za určitých okolností může být nutné nebo žádoucí změnit pořadí některých položek v komentáři. Například informace o změnách reálné hodnoty uznané ve výsledovce 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 nejvěrněji systematickou strukturu komentáře.

107. Komentář poskytující informace o základně přípravy účetní závěrky a konkrétních použitých účetních pravidlech se prezentuje jako samostatná součást účetní závěrky.

Zveřejnění účetních pravidel

108. Účetní jednotka je povinna zveřejnit souhrn důležitých účetních pravidel:

a) oceňovací bázi (nebo báze) použitou 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 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 účetní jednotky a 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 IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*). Některé standardy konkrétně požadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými pravidly, která tyto standardy povolují. Například IAS 16 vyžaduje zveřejnění oceňovacích bází aplikovaných na třídy pozemků, budov a zařízení. IAS 23 *Výpůjční náklady* vyžaduje zveřejnění toho, zda výpůjční náklady jsou uznávány okamžitě jako náklady, nebo zda jsou aktivovány jako součást nákladů na způsobilá aktiva.

111. Každá účetní jednotka zvažuje povahu svých operací a pravidla, u kterých by uživatelé očekávali zveřejnění v případě účetní závěrky účetní jednotky daného typu. Například u účetní jednotky, 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 účetní jednotka vyvíjí podstatnou činnost v zahraničí nebo má transakce v cizích měnách, očekává se zveřejnění účetních pravidel k uznání kurzových zisků a ztrát. Jestliže došlo k podnikové kombinaci, předpokládá se zveřejnění pravidel ocenění goodwillu a menšinového podílu.

112. Účetní pravidla mohou být důležitá vzhledem k povaze operací účetní jednotky i v případě, že částky za běžné a předchozí období nejsou významné. Vhodné je také zveřejnit veškerá podstatná účetní pravidla, která nejsou v IFRS jmenovitě požadována, ale byla vybrána a použita v souladu s IAS 8.

113. Účetní jednotka je povinna zveřejnit v přehledu podstatných účetních pravidel nebo v jiných komentářích také úsudky, jiné než příslušné odhady (viz odstavec 116), přijaté vedením v procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky, které mají nejdůležitější vliv na částky uznané v účetní závěrce.

114. V procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky 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 účetní jednotky;

c) zda určité prodeje zboží jsou dohodami o financování a neznamenají proto vznik výnosů a

d) zda povaha vztahů mezi účetní jednotkou a jednotkami se zvláštním určením ukazuje, že jednotka se zvláštním určením je kontrolována účetní jednotkou.

115. Některá zveřejnění provedená v souladu s odstavcem 113 jsou vyžadována podle jiných standardů. Například IAS 27 vyžaduje od účetní jednotky, aby zveřejnila důvody, proč vlastnický podíl nezakládá kontrolu nad účetní jednotkou, do které bylo investováno a která není dceřinou společností, ačkoliv dceřiné společnosti účetní jednotky vlastní přímo nebo nepřímo více než polovinu hlasů nebo potenciálního hlasovacího práva. IAS 40 vyžaduje zveřejnění kritérií stanovených účetních jednotkou k rozlišení investice do nemovitosti od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti držené k prodeji v rámci běžného podnikání, je-li klasifikace nemovitosti obtížná.

Klíčové zdroje nejistoty v odhadech

116. Účetní jednotka je povinna zveřejnit v komentáři informace o klíčových předpokladech vztahujících se k budoucnosti a o dalších klíčových zdrojích nejistoty v odhadech k rozvahovému dni, u nichž existuje 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) jejich povaze a

b) jejich účetní hodnotě k rozvahovému dni.

117. Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad dopadů nejistých budoucích událostí na tato aktiva a závazky k rozvahovému dni. Příkladem je 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, dopad technologické zastaralosti zásob, rezervy závisející na výsledcích 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 použitým diskontním sazbám, budoucích změnách platů a budoucích změnách cen ovlivňujících jiná ocenění.

118. Klíčové předpoklady a další klíčové zdroje nejistoty v odhadech 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 možnost následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.

119. Zveřejnění podle odstavce 116 se nepožaduje 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 v odhadech 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 v odhadech. Povaha a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění jsou:

a) povaha předpokladů nebo jiné nejistoty v odhadech;

b) citlivost účetních hodnot vůči metodám, předpokladům a odhadům, na nichž je založen jejich výpočet (včetně důvodů uvedené citlivosti);

c) očekávané řešení nejistoty a rozsah důvodně možných výsledků v příštím účetním období v souvislosti s účetními hodnotami ovlivněných aktiv a závazků a

d) vysvětlení změn provedených u minulých předpokladů, týkajících se těch aktiv a závazků, u kterých nejistota zůstává nevyřešena.

121. Ve zveřejnění podle odstavce 116 není nutné uvádět informace o rozpočtu nebo předpovědích.

122. Je-li zveřejnění rozsahu možných dopadů klíčových předpokladů nebo jiných klíčových zdrojů nejistoty v odhadu k rozvahovému dni neproveditelné, zveřejní účetní jednotka, že je podle stávajících poznatků důvodně možné, že výsledky v příštím účetním období, které se budou lišit od předpokladů, mohou znamenat významné úpravy účetních hodnot ovlivněných aktiv nebo závazků. Ve všech případech zveřejní účetní jednotka 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 účetní jednotky se nevztahují na zveřejnění klíčových zdrojů nejistoty v odhadech 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. IFRS 7 vyžaduje zveřejnění podstatných předpokladů vztahujících se k odhadům reálných hodnot finančních aktiv a finančních závazků, které jsou vykazovány v reálné hodnotě. IAS 16 vyžaduje zveřejnění podstatných předpokladů vztahujících se k odhadům reálných hodnot přeceněných položek pozemků, budov a zařízení.

Kapitál

124A. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky zhodnotit cíle, pravidla a procesy účetní jednotky v oblasti řízení kapitálu.

124B. Aby účetní jednotka vyhověla požadavkům v odstavci 124A, zveřejní následující:

a) kvalitativní informace o svých cílech, pravidlech a procesech v oblasti řízení kapitálu, zahrnující (ale ne omezené na):

i) popis toho, co řídí jako kapitál,

ii) pokud účetní jednotka podléhá externě uloženým požadavkům na kapitál, zveřejní podstatu těchto požadavků a způsob jejich zapracování do řízení kapitálu, a

iii) jak plní své cíle pro řízení kapitálu;

b) souhrnná kvantitativní data o tom, co řídí jako kapitál. Některé účetní jednotky považují některé závazky (např. určité druhy podřízeného dluhu) za součást kapitálu. Jiné účetní jednotky z kapitálu vyjímají některé součásti vlastního kapitálu (např. složky vznikající ze zajišťování peněžních toků);

c) jakékoliv změny v písmenu a) a b) od minulého období;

d) zda během období splnila jakékoliv externě uložené požadavky na kapitál, kterým podléhala;

e) v případě, kdy účetní jednotka nesplnila tyto externě uložené požadavky na kapitál, zveřejní důsledky těchto nesplnění.

Tato zveřejnění jsou založena na informacích poskytnutých interně klíčovým členům vedení účetní jednotky.

124C. Účetní jednotka může řídit kapitál různými způsoby a může podléhat počtu různých požadavků na kapitál. Například konglomerát může zahrnovat účetní jednotky, které provozují pojišťovací činnosti a bankovní činnosti, a tyto účetní jednotky mohou svou činnost provozovat v různých jurisdikcích. Pokud souhrnné zveřejnění kapitálových požadavků a způsobů řízení kapitálu neposkytne užitečné informace, nebo zkreslí porozumění uživatelů účetní závěrky kapitálovým zdrojům účetní jednotky, pak účetní jednotka zveřejní samostatné informace pro každý z požadavků na kapitál, kterým podléhá.

Další zveřejnění

125. Účetní jednotka zveřejní v komentáři následující body:

a) částku dividend navrhovanou nebo deklarovanou před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, ale nevykázanou jako rozdělení vlastníkům během vykazovaného období a související částku na akcii, a

b) částku všech nevykázaných kumulovaných preferenčních dividend.

126. Jestliže nejsou zveřejněny jinde v rámci informací zveřejněných spolu s účetní závěrkou, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:

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

b) popis povahy činností účetní jednotky a její základní činnosti a

c) název mateřské a nejvyšší mateřské společnosti ve skupině.

DATUM ÚČINNOSTI

127. Účetní jednotka je použije tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost musí zveřejnit.

127A. Účetní jednotka je povinna aplikovat úpravy v odstavci 96 pro roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Jestliže účetní jednotka bude aplikovat změny standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky – pojistně matematické zisky a ztráty, skupinové plány a zveřejnění* pro nějaké dřívější období, pak je povinna aplikovat úpravu v odstavci 96 i na toto dřívější období.

127B. Účetní jednotka použije požadavky odstavců 124A–124C pro roční účetní období počínající 1. ledna 2007 a později. Dřívější použití je podporováno.

ZRUŠENÍ IAS 1 (NOVELIZOVANÉHO V ROCE 1997)

128. Tento standard nahrazuje IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* revidovaný v roce 1997.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 2

Zásoby

CÍL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá pro všechny zásoby s výjimkou:

   a) nedokončené výroby vznikající na základě smluv o zhotovení, včetně přímo souvisejících servisních smluv (viz IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);

   b) finančních nástrojů (viz IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování a IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování*) a

   c) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělské produkce až do sklizně (viz IAS 41 *Zemědělství*).

3. Tento standard se nevztahuje na ocenění zásob, které jsou drženy:

   a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů, a to v případech, kdy jsou oceněny – v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích – v čisté realizovatelné hodnotě. Jsou-li tyto zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, jsou změny této hodnoty uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo;

   b) makléři a obchodníky s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, změny reálné hodnoty snížené o náklady na prodej jsou uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo.

4. Zásoby uvedené v odst. 3 písm. a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou např. 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, resp. obchodníci jsou ti, kteří nakupují nebo prodávají komodity pro jiné osoby nebo na svůj vlastní účet. Zásoby uvedené v odst. 3 písm. b) jsou zásadně pořízeny za účelem prodeje v blízké budoucnosti a generují zisk, který vzniká na základě kolísání cen nebo marží makléřů, resp. obchodníků. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, jsou vyloučeny pouze z požadavků na oceňování podle tohoto standardu.

DEFINICE

6. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Zásoby jsou aktiva:

   a) držená za účelem prodeje v běžném podnikání;

   b) v procesu výroby pro takovýto prodej 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 v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

7. Čistá realizovatelná hodnota je čistá částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá z prodeje zásob při běžném podnikání. Reálná hodnota odráží částku, za kterou je možno stejné zásoby směnit mezi dobře informovanými a ke směně ochotnými nakupujícími a prodávajícími na trhu. První hodnota se vztahuje ke konkrétní účetní jednotce, druhá nikoliv. Čistá realizovatelná hodnota zásob nemusí odpovídat reálné hodnotě snížené o náklady na prodej.

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 k dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují účetní jednotkou vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu a zahrnují také materiál a obdobné dodávky určené ke spotřebě ve výrobním procesu. Jak je uvedeno v odstavci 19, v případě poskytovatelů služeb jsou obsahem zásob náklady vynaložené na ty služby, u kterých účetní jednotka ještě neuznala související výnosy (viz IAS 18 *Výnosy*).

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

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

Náklady na pořízení, resp. tvorbu zásob

10. Náklady na pořízení, resp. tvorbu 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 hotových výrobků, 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 výroby, jako jsou přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní a variabilní výrobní režie, která byla vynaložena v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní režií 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 režií jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně v závislosti na změnách v objemu výroby, jako jsou například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.

13. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon 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 výrobní 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 úrovní 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 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 jiné výrobní náklady;

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* vymezuje omezené případy, kdy se do ocenění zásob zahrnují výpůjční náklady.

18. Účetní jednotka může nakoupit zásoby s odloženým termínem jejich úhrady. Jestliže takové ujednání evidentně obsahuje prvek financování, uznává se tento prvek, daný např. rozdílem mezi cenou pořízení za běžných úvěrových podmínek a hrazenou částkou, jako úrokový náklad vztažený k období financování.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

19. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, oceňují je ve výši na ně vynaložených nákladů. Tyto náklady zahrnují zejména osobní náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů vedoucích pracovníků a příslušných režií. 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 pořízení resp. tvorbu zásob u poskytovatelů služeb nezahrnují marži ani nepřiřaditelné režijní náklady, které poskytovatelé služeb často promítají do svých cen.

Náklady na pořízení zemědělské produkce získané z biologických aktiv

20. Podle IAS 41 *Zemědělství* zahrnují zásoby zemědělskou produkci, kterou účetní jednotka získala z biologických aktiv a která při prvotním rozpoznání v momentě sklizně byla oceněna v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Pro účely tohoto standardu toto ocenění představuje náklady na pořízení zásob.

Techniky ocenění nákladů pořízení

21. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro usnadnění používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni nákladů pořízení. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se ověřují, a je-li to nutné, mění se s ohledem na současné podmínky.

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. V použité sazbě se berou v úvahu zásoby jejichž prodejní cenu bude třeba oproti původně uvažované ceně snížit. Často se používá průměrná procentní sazba pro každé maloobchodní oddělení.

Nákladové vzorce

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

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. Tato konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně zaměnitelné. Za těchto okolností lze využít metodu výběru položek, které zůstanou součástí zásob, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na čistý zisk nebo ztrátu.

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, které jsou podobného druhu a které účetní jednotka podobně používá. U zásob s rozdílnou povahou nebo využitím lze oprávněně využít různé nákladové vzorce.

26. Zásoby používané např. v jednom segmentu podnikání může účetní jednotka využívat jiným způsobem než stejný druh zásob využívaný toutéž účetní jednotkou v jiném segmentu podnikání. Samotný rozdíl v geografickém umístění zásob (nebo v příslušných daňových pravidlech) však není dostatečným důvodem k užití různých nákladových vzorců.

27. FIFO vzorec předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny. Podle vzorce váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

Čistá realizovatelná hodnota

28. Náklady na pořízení zásob se nedaří vždy reprodukovat, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé, nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Náklady na pořízení zásob se nemusí podařit reprodukovat také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění prodeje. Snižování ocenění zásob pod úroveň nákladů pořízení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva by neměla být oceněna na úrovni vyšší, než je očekávaný efekt z jejich prodeje nebo užívání.

29. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se zpravidla provádí na bázi individuálního přecenění. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které se vztahují ke stejným druhům produktů, které mají podobný účel nebo konečné užití, vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti, a nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny jiné položky tohoto druhu produktu. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například u hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Ti, kteří poskytují služby, obecně kumulují náklady vynaložené na každou službu, která se bude prodávat za individuální prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.

30. Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejspolehlivějších podkladech, které jsou k dispozici v době odhadu, k předpokládané hodnotě, která bude realizována. Tyto odhady berou v úvahu výkyvy cen nebo nákladů přímo se vztahujících ke skutečnostem, které se projevily po skončení období tak, že potvrzují podmínky existující na konci období.

31. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota takového množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevných prodejních nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obecně platných prodejních cenách. Rezervy nebo podmíněné závazky mohou vzniknout z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv. Tyto rezervy a podmíněné závazky se zobrazují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

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 na jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převýší čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností bude pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční cena.

33. V každém období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení, nebo pokud existují jasné důkazy růstu čisté realizovatelné hodnoty vzhledem ke změněným ekonomickým podmínkám, snížení ocenění zásob se zruší tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovní nákladů pořízení nebo revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud je položka zásob dosud oceněná v čisté realizovatelné hodnotě (neboť se její prodejní cena snížila) ještě k dispozici v následujícím období a její prodejní cena se zvýšila.

UZNÁNÍ NÁKLADŮ OVLIVŇUJÍCÍCH ZISK

34. Když jsou zásoby prodány je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk v období, v němž jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a všechny ztráty by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy se snížení ocenění nebo ztráta projeví. Všechna zrušení snížení ocenění vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk v období, v němž k tomuto zrušení dojde.

35. Některé zásoby mohou být alokovány na účty jiných aktiv, například zásoby použité jako součást pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odepisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby použitelnosti tohoto aktiva.

ZVEŘEJNĚNÍ

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) konečný zůstatek zásob oceněných reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej;

d) výše zásob, která byla v daném období uznána jako náklady ovlivňující zisk;

e) částka snížení ocenění zásob, která byla – v souladu s odstavcem 34 – uznána jako náklad v období, kdy se projevila;

f) částka zrušení všech původně vykázaných snížení ocenění, která byla – v souladu s odstavcem 34 – uznána jako náklad v období, kdy se projevila;

g) okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke zrušení 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 různě členěných zásob. Obecně lze zásoby členit na obchodní zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a výrobky. Zásoby těch poskytovatelů služeb, lze nazvat nedokončenou výrobou.

38. Částka zásob uznaná v daném období jako náklady, které se často označují jako náklady prodaných výkonů, zahrnuje náklady, které byly původně zahrnuty do ocenění prodaných zásob, nepřiřazené výrobní režie a nepřiřazené abnormální částky výrobních nákladů. Za určitých okolností, daných podnikovými podmínkami, zde mohou být zahrnuty další částky, například distribuční náklady.

39. Některé podniky volí formát výsledovky, který má za následek vyjádření jiných částek nákladů, než jsou náklady na pořízení zásob uznané v daném období jako náklady. V tomto formátu účetní jednotka uvádí náklady členěné podle druhů. V tomto případě účetní jednotka zveřejňuje náklady na pořízení zásob uznané jako náklady ovlivňující zisk v členění na spotřebu surovin a spotřebního materiálu, osobní náklady a ostatní náklady hlavní výdělečné činnosti společně s částkou čisté změny stavu zásob za období.

DATUM ÚČINNOSTI

40. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

41. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 2 *Zásoby* (revidovaný v roce 1993).

42. Tento standard nahrazuje SIC-1 *Konzistence – různé nákladové vzorce pro zásoby*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 7

Výkazy peněžních toků

CÍL

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

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Účetní jednotka sestavuje výkaz peněžních toků v souladu s požadavky tohoto standardu a vykazuje jej jako nedílnou součást své účetní závěrky za každé období, za které se účetní závěrka předkládá.

2. Tento standard nahrazuje IAS 7 *Výkaz o změnách ve finanční pozici*, schválený v červenci 1977.

3. Uživatelé účetní závěrky účetní jednotky se zajímají o to, jak tato jednotka vytváří a užívá peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Je tomu tak bez ohledu na charakter činností účetní jednotky a bez zřetele na to, zda mohou být peněžní prostředky vnímány jako její produkt, jak tomu může být v případě finančních institucí. Účetní jednotky potřebují peněžní prostředky v podstatě ze stejných důvodů, jakkoli mohou být jejich hlavní výdělečné činnosti rozličné. Potřebují peněžní prostředky k provádění svých operací, ke splácení svých závazků a k zabezpečení výnosů svým investorům. Tento standard tudíž požaduje na všech účetních jednotkách předkládat výkaz peněžních toků.

PŘÍNOS INFORMACÍ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

4. Výkaz peněžních toků, je-li užit spolu s ostatními součástmi účetní závěrky, poskytuje informace, které umožňují uživatelům vyhodnotit změny stavu čistých aktiv účetní jednotky, její finanční strukturu (včetně její likvidity a solventnosti) a její schopnost ovlivnit částky a načasování peněžních toků tak, aby se přizpůsobily měnícím se okolnostem a příležitostem. Informace o peněžních tocích jsou užitečné pro stanovení schopnosti účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a umožňuje uživatelům vyvinout modely pro stanovení a srovnání současné hodnoty budoucích peněžních toků různých účetních jednotek. To také zlepšuje srovnatelnost při vykazování provozní výkonnosti rozličných účetních jednotek, protože to vylučuje dopady užití různých účetních přístupů pro stejné operace a případy.

5. Informace o proběhlých peněžních tocích jsou často používány jako ukazatel částky, načasování a jistoty budoucích peněžních toků. Jsou také užitečné pro zjišťování přesnosti předchozích odhadů budoucích peněžních toků a pro zkoumání vztahu mezi ziskovostí a čistými peněžními toky a dopadu měnících se cen.

DEFINICE

6. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

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

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

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

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

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

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

7. Peněžní ekvivalenty jsou drženy za účelem splnění krátkodobých peněžních závazků spíše než pro investování nebo jiné účely. Aby byla investice klasifikována jako peněžní ekvivalent, musí být pohotově převoditelná na známou částku peněžních prostředků a riziko změny její hodnoty nesmí být významné. Proto je investice obvykle klasifikována jako peněžní ekvivalent, jen pokud má krátkodobou splatnost, řekněme tři měsíce nebo méně od data nabytí. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů vyjma takových případů, kdy svojí podstatou představují peněžní ekvivalent, například v případě přednostních akcií nabytých v krátkém období do jejich splatnosti a se specifikovaným datem zpětného odkupu.

8. Bankovní výpůjčky jsou obecně považovány za financování. Avšak v některých zemích je kontokorentní účet u banky, které je splatné na požádání, integrální součástí řízení peněžních prostředků účetní jednotky. Za těchto okolností jsou kontokorentní účty zahrnuty do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů jako jejich součást. Charakteristickým znakem takových bankovních ujednání je, že kladný zůstatek na bankovním účtu se často mění v přečerpání účtu.

9. Z peněžních toků jsou vyloučeny pohyby mezi položkami, které tvoří peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, protože takové složky jsou spíše součástí řízení peněžních prostředků účetní jednotky než součástí její hlavní (provozní) činnosti či investiční činnosti nebo financování. Řízení peněžních prostředků zahrnuje investování přebytku peněžních prostředků do peněžních ekvivalentů.

PŘEDLOŽENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ

10. Ve výkazu peněžních toků jsou vykázány peněžní toky za období členěné na hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.

11. Účetní jednotka vykazuje své peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na její podnikatelské aktivity. Členění podle činností umožňuje získat informace, které umožňují uživatelům odhadnout dopad takových činností na finanční pozici účetní jednotky a na její částku peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Tyto informace mohou být také použity pro vyhodnocení vztahů mezi takovými činnostmi.

12. Jednotlivá transakce může zahrnovat peněžní toky, které jsou klasifikovány rozdílně. Když například peněžitá splátka úvěru zahrnuje jak úrok, tak kapitál, úroková složka může být klasifikována jako hlavní (provozní) činnost a kapitálová složka je klasifikována jako financování.

Hlavní (provozní) činnost

13. Částka peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je klíčovým ukazatelem rozsahu, v němž činnosti účetní jednotky vytvořily dostatečné peněžní toky ke splacení úvěrů, udržení provozní kapacity účetní jednotky, placení dividend a provádění nových investic bez použití externích zdrojů financování. Informace o specifických složkách proběhlých peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je spolu s jinými informacemi užitečná pro předvídání budoucích peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti.

14. Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti jsou prvotně odvozeny z hlavních výdělečných činností účetní jednotky. Proto jsou obecně výsledkem transakcí a jiných případů, které určují zisk nebo ztrátu. Příklady peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti jsou:

a) peněžní příjmy z prodeje zboží (výrobků) a poskytování služeb;

b) peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiného výnosu;

c) peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb;

d) peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem;

e) peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistné nároky, splátky a jiné užitky z pojištění;

f) peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, s výjimkou těch, které mohou být specificky přiřazeny financování a investiční činnosti, a

g) peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování.

Některé transakce, jako je prodej položky výrobního zařízení, mohou způsobit zisk či ztrátu, které jsou zahrnuty do celkového zisku nebo ztráty. Avšak peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti.

15. Účetní jednotka může držet cenné papíry a půjčky za účelem jejich prodeje nebo obchodování s nimi. V tom případě jsou podobné zásobám nabytým pro další prodej. Proto jsou peněžní toky z nákupu a prodeje cenných papírů držených za účelem prodeje nebo obchodování klasifikovány jako hlavní (provozní) činnost. Podobně jsou peněžní půjčky a úvěry poskytované finančními institucemi obvykle klasifikovány jako (hlavní) provozní činnost, protože se vztahují k hlavní výdělečné činnosti podniku.

Investiční činnost

16. Samostatné zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti je důležité, protože peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucího zisku a peněžních toků. Příklady peněžních toků z investiční činnosti jsou:

a) peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Do těchto plateb jsou zahrnuty i takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům vývoje a k pozemkům, budovám a zařízením vytvořeným vlastní činností;

b) peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv;

c) peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích (jiné než platby za nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);

d) peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích (jiné než příjmy za nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);

e) peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté finanční institucí);

f) peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiných než půjček a úvěrů poskytnutých finanční institucí);

g) peněžní úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování, a

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

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

Financování

17. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné pro předvídání nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:

a) peněžní příjmy z vydaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu;

b) peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky;

c) peněžní příjmy z vydání dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnek, z vydání dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;

d) peněžní splátky vypůjčených částek a

e) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z HLAVNÍ (PROVOZNÍ) ČINNOSTI

18. Účetní jednotka vykazuje peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti buď za použití:

a) přímé metody, pomocí níž jsou zveřejněny hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad, nebo

b) nepřímé metody, pomocí níž jsou čistý zisk nebo ztráta upraveny o účinky transakcí nepeněžní povahy, o jakékoli dopady časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích peněžních příjmů či úhrad z hlavní (provozní) činnosti, a položky výnosu či nákladu spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.

19. Účetním jednotkám se doporučuje, aby vykazovaly peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti za použití přímé metody. Přímá metoda umožňuje získat informace, které mohou být užitečné pro odhad budoucích peněžních toků a které za použití nepřímé metody nejsou k dispozici. Při přímé metodě mohou být informace o hlavních třídách hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad získány buď:

a) z účetních záznamů účetní jednotky, nebo

b) úpravou tržeb z prodeje, nákladů prodeje (úroku a podobných výnosů a úroku a podobných nákladů pro finanční instituce) a jiných položek ve výsledovce o:

i) změně stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období,

ii) jiných nepeněžních položkách a

iii) jiných položkách, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

20. Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou zisku nebo ztráty ovlivněním:

a) změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;

b) nepeněžních položek, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované zisky či ztráty z cizích měn, nerozdělené zisky přidružených podniků a menšinové podíly, a

c) všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

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

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI A Z FINANCOVÁNÍ

21. Účetní jednotka vykazuje samostatně hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad z investiční činnosti a z financování s výjimkou peněžních toků popsaných v odstavcích 22 a 24, které jsou vykazované na čistém základu.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ NA ČISTÉ BÁZI

22. Peněžní toky vznikající z následujících hlavních (provozních), investičních a finančních činností mohou být vykázány na čistém základu:

a) peněžní příjmy a úhrady jménem zákazníků, když tyto peněžní toky spíše odrážejí činnosti zákazníka než činnosti účetní jednotky, a

b) peněžní příjmy a úhrady za položky, u nichž je rychlý obrat, částky jsou velké a splatnost je krátká.

23. Příklady peněžních příjmů a plateb zmíněných v odst. 22 písm. a) jsou:

a) přijetí a splacení vkladů na požádání, které provádí banka;

b) prostředky zákazníků držené investiční společností a

c) nájemné soustředěné jménem vlastníků nemovitostí a jim vyplacené.

Příklady peněžních příjmů a úhrad zmíněných v odst. 22 písm. b) jsou poskytnuté zálohy a splátky na:

a) částky jistin týkající se zákaznických kreditních karet;

b) nákup a prodej investic a

c) jiné krátkodobé výpůjčky, například takové, které mají splatnost tři měsíce nebo méně.

24. Peněžní toky z každé z následujících aktivit finanční instituce mohou být vykázány na čistém základu:

a) peněžní příjmy a úhrady spjaté s přijetím a splacením vkladů s pevným datem splatnosti;

b) umístění vkladů a jejich vybírání u jiných finančních institucí a

c) peněžní půjčky a úvěry poskytované klientům a splátky těchto půjček a úvěrů.

PENĚŽNÍ TOKY V CIZÍ MĚNĚ

25. Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykazují ve funkční měně účetní jednotky, přičemž pro částku v cizí měně se použije měnový kurz mezi funkční měnou a cizí měnou k datu peněžního toku.

26. Peněžní toky zahraničního dceřiného podniku se převedou měnovými kurzy mezi funkční měnou a cizí měnou k datům peněžních toků.

27. Peněžní toky vyjádřené v cizí měně jsou vykázány způsobem konzistentním s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. Ten dovoluje užití měnového kurzu, který se blíží aktuálnímu kurzu. Například měnový kurz stanovený na základě váženého průměru za období může být použit pro vykazování transakcí v cizí měně nebo pro převod peněžních toků zahraničního dceřiného podniku. Avšak IAS 21 nedovoluje užít měnový kurz k rozvahovému dni při převodu peněžních toků zahraničního dceřiného podniku.

28. Nerealizované zisky a ztráty ze změn měnových kurzů nejsou peněžními toky. Avšak dopady změn měnových kurzů u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo dlužných v cizí měně jsou vykazovány ve výkazu peněžních toků tak, aby se uvedly v soulad peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku a ke konci období. Tato částka je vykazována odděleně od hlavních (provozních) činností, investičních činností a financování a zahrnuje rozdíly, pokud nějaké jsou, jako by takové peněžní toky byly vykázány měnovými kurzy platnými ke konci období.

29. [Zrušen]

30. [Zrušen]

ÚROK A DIVIDENDY

31. Peněžní toky z úroků a dividend přijatých i placených se vykazují samostatně a každý je klasifikován konzistentním způsobem z období do období buď jako peněžní tok z hlavní (provozní) činnosti, z investiční činnosti, nebo z financování.

32. Úhrnná částka úroků zaplacená během období je zveřejněna ve výkazu peněžních toků, ať již byla uznána jako náklad ve výsledovce, nebo aktivována v souladu s povoleným alternativním přístupem v IAS 23 *Výpůjční náklady*.

33. Úrok zaplacený a úrok a dividenda přijatá jsou obvykle u finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádná dohoda týkající se klasifikace takových peněžních toků. Zaplacený úrok a přijatý úrok a přijaté dividendy mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky, protože jsou zahrnuty do celkového zisku nebo ztráty. Alternativně mohou být zaplacené úroky klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou náklady na získání zdrojů financování, a přijaté úroky a přijaté dividendy klasifikovány jako investiční peněžní toky, protože jsou výnosy z investic.

34. Zaplacené dividendy mohou být klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou nákladem na získání zdrojů financování. Alternativně mohou být zaplacené dividendy klasifikovány jako součást peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti proto, aby uživatelé měli možnost určit schopnost účetní jednotky vyplácet dividendy z provozních peněžních toků.

DANĚ ZE ZISKU

35. Peněžní toky plynoucí z daně ze zisku se vykazují samostatně a jsou klasifikovány jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, pokud nemohou být samostatně přiřazeny financování a investiční činnosti.

36. Daně ze zisku vyplývají z transakcí, které dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti nebo financování ve výkazu peněžních toků. Zatímco daňový náklad může být snadno přiřaditelný investiční činnosti nebo financování, k němu se vztahující daňové peněžní toky je často prakticky nemožné přiřadit a mohou vznikat v jiných obdobích než podkladová transakce. Proto jsou obvykle

zaplacené daně klasifikovány jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti. Avšak, je-li možné přiřadit daňový peněžní tok k jednotlivé transakci, která dává vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako investiční činnosti nebo financování, je daňový peněžní tok klasifikován jako investiční činnost nebo financování podle příslušnosti. Když jsou daňové peněžní toky přiřazeny více než jedné třídě činností, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

INVESTICE DO DCEŘINÝCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ A SPOLEČNÉHO PODNIKÁNÍ

37. Když jsou investice do přidruženého nebo dceřiného podniku zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou oceňování pořizovacími náklady, investor omezuje své vykazování ve výkazu peněžních toků na peněžní toky mezi sebou a účetní jednotkou, do níž investoval, například na dividendy a půjčky.

38. Účetní jednotka, která vykazuje své podíly ve spoluovládané jednotce (viz IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*) za použití poměrné konsolidace, zahrnuje do konsolidovaného výkazu peněžních toků svůj poměrný podíl na peněžních tocích spoluovládané jednotky. Účetní jednotka, která vykazuje takový podíl za použití ekvivalenční metody, zahrnuje do svého výkazu peněžních toků peněžní toky týkající se jejích investic do spoluovládané jednotky a dále rozdělení a jiné výdaje a příjmy mezi ní a spoluovládanou jednotkou.

NABYTÍ A POZBYTÍ DCEŘINÝCH PODNIKŮ A JINÝCH PODNIKATELSKÝCH JEDNOTEK

39. Souhrnné peněžní toky z nabytí a z pozbytí dceřiných podniků či jiných podnikatelských jednotek se vykazují odděleně a jsou klasifikovány jako investiční činnost.

40. Účetní jednotka zveřejní souhrnně pro nabytí i pozbytí dceřiných podniků nebo jiných podnikatelských jednotek za období každou z následujících skutečností:

a) celkovou protihodnotu za nákup či pozbytí;

b) část protihodnoty za nákup či pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty;

c) výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v nabývaném či pozbývaném dceřiném podniku nebo podnikatelské jednotce a

d) výši jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, v nabývaném či pozbývaném dceřiném podniku či podnikatelské jednotce, shrnutou podle hlavních kategorií.

41. Oddělené vykázání peněžního toku způsobeného nabytími a pozbytími dceřiných podniků a jiných podnikatelských jednotek jako položky na zvláštním řádku, spolu s odděleným zveřejněním částek aktiv a závazků nabytých či pozbytých, pomáhá odlišit takové peněžní toky od peněžních toků z jiné hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a financování. Peněžní toky způsobené pozbytími nejsou odčítány od peněžních toků z nabytí.

42. Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých, jakožto protihodnota nákupu či prodeje, je vykazována ve výkazu peněžních toků netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty či pozbyty.

NEPENĚŽNÍ TRANSAKCE

43. Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou vyloučeny z výkazu peněžních toků. Takové transakce jsou zveřejněny někde jinde v účetní závěrce tak, aby poskytly veškeré relevantní informace o této investiční činnosti a financování.

44. Mnohé z investiční činnosti a financování nemá přímý dopad na běžné peněžní toky, ačkoliv ovlivňuje strukturu kapitálu a aktiv účetní jednotky. Vyloučení nepeněžních transakcí z výkazu peněžních toků je konzistentní s účelem výkazu peněžních toků, neboť takové položky se netýkají peněžních toků v daném běžném období. Příklady nepeněžních transakcí jsou:

a) nabytí aktiv buď převzetím přímo se vztahujících závazků, nebo prostřednictvím finančního pronájmu;

b) nabytí podniku prostřednictvím vydání vlastního kapitálu a

c) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

SLOŽKY PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ

45. Účetní jednotka zveřejní složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a prokáže soulad mezi částkami ve svém výkazu peněžních toků s příslušnými položkami vykázanými v rozvaze.

46. S ohledem na rozmanitost praktik řízení peněz a bankovních ujednání ve světě a pro zajištění souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, zveřejňuje účetní jednotka pravidla, která přijala pro skladbu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

47. Dopad jakékoli změny v pravidlech pro určení složek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, například změna v klasifikaci finančních nástrojů dříve považovaných za součást investičního portfolia účetní jednotky, je vykazován v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

DALŠÍ ZVEŘEJNĚNÍ

48. Účetní jednotka zveřejní, spolu s komentářem vedení, částku významných zůstatků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených účetní jednotkou, které nejsou k dispozici pro užití skupinou.

49. Jsou různé okolnosti, za nichž zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nejsou k dispozici pro použití skupinou. Mezi příklady patří zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených dceřiným podnikem, který je provozován v zemi, kde jsou uplatněna devizová nebo jiná zákonná omezení a kdy tyto zůstatky nejsou k dispozici pro obecné použití mateřským podnikem nebo jinými dceřinými podniky.

50. Dodatečné informace mohou být pro uživatele významné pro pochopení finanční pozice a likvidity účetní jednotky. Zveřejnění těchto informací spolu s komentářem vedení je doporučeno a může zahrnovat:

a) částku nevyčerpaných výpůjčních příslibů, které mohou být k dispozici pro budoucí provozní činnost a k vypořádání kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoli omezení pro použití těchto příslibů;

b) úhrnné částky peněžních toků z takové hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování, které se vztahují k podílům ve společných podnicích vykazovaných za použití poměrné konsolidace;

c) úhrnnou částku peněžních toků, která představuje zvýšení provozní kapacity, odděleně od takových peněžních toků, které jsou potřebné k udržení provozní kapacity, a

d) částku peněžních toků vzniklých z hlavní (provozní) činnosti, z investiční činnosti či z financování za každý vykazovatelný segment (viz IFRS 8 *Provozní segmenty*).

51. Oddělené zveřejnění peněžních toků, které představují zvýšení provozní kapacity, a peněžních toků, které jsou potřebné pro udržení provozní kapacity, je užitečné proto, že umožní uživateli určit, zda účetní jednotka adekvátně investuje do udržování své provozní kapacity. Účetní jednotka, která odpovídajícím způsobem neinvestuje do udržování své provozní kapacity, může nepříznivě ovlivňovat budoucí ziskovost ve prospěch běžné likvidity a rozdělení vlastníkům.

52. Zveřejnění peněžních toků podle segmentů umožňuje uživatelům lépe pochopit vztahy mezi peněžními toky z podnikání jako celku a peněžními toky z jeho dílčích částí a disponibilitu a variabilitu peněžních toků podle segmentů.

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 8

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit kritéria výběru a změn účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb. Cílem tohoto standardu je zvýšit relevantnost a spolehlivost účetních závěrek účetní jednotky a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné účetní jednotky za předchozí období i s účetními závěrkami jiných účetních jednotek.

2. Požadavky na zveřejnění účetních pravidel, s výjimkou změn v účetních pravidlech, jsou stanoveny v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Tento standard se použije při výběru a aplikaci účetních pravidel a při účtování změn v účetních pravidlech, změn v účetních odhadech a při opravách chyb za předchozí období.

4. Daňové dopady oprav chyb z minulých 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 termíny v dále specifikovaném významu:

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

Změna v účetním odhadu je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, 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 proto nejsou opravami chyb.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují:

a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;

b) Mezinárodní účetní standardy a

c) Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějšího Stálého interpretačního výboru (SIC).

Významný – opomenutí nebo chybná uvedení položek 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 minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky 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.

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

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

Neproveditelný – aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí. U konkrétního předchozího období je neproveditelné provést změnu v účetních pravidlech zpětně nebo zpracovat retrospektivní přepočet k nápravě chyb za následujících podmínek:

a) dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu nelze stanovit;

b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení účetní jednotky, nebo

c) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet 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 vykázány, 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 změny v účetním pravidlu a vykázání dopadu změny v účetním odhadu znamená:

a) aplikaci nového účetního pravidla na transakce, jiné události a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla, a

b) vykázání dopadu 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 významné, 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 pílí". 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 implementačními příručkami vydanými IASB pro daný standard nebo interpretaci.

8. IFRS určují účetní pravidla, která stanovila IASB, a jejichž výsledkem jsou účetní závěrky obsahující relevantní a spolehlivé informace o transakcích, ostatních událostech a podmínkách, k nimž se vztahují. Tato pravidla nemusí být aplikována, je-li dopad jejich aplikace nevýznamný. Přesto je nesprávné vytvořit nebo ponechat nepravené nevýznamné odchylky od IFRS za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.

9. Implementační příručky ke standardům vydané IASB netvoří součást těchto standardů, a proto neobsahují požadavky kladené na účetní závěrky.

10. V případě absence standardu nebo interpretace, které by se vztahovaly ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, musí vedení použít svůj úsudek při vývoji a použití účetních pravidel, který zaručí, že dané informace budou:

a) relevantní pro potřeby přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů a

b) spolehlivé v tom, že účetní závěrka:

i) prezentuje věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky,

ii) odráží ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, a nejen jejich právní formu,

iii) je neutrální, tj. bez zaujatosti,

iv) je opatrná a

v) je kompletní ze všech významných hledisek.

11. Při hodnocení popsaném v odstavci 10 musí vedení 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 vykazování 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 tvůrců standardů, kteří stanovují pravidla a zásady a kteří 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. Účetní jednotka 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 vhodné účetní pravidlo.

Změny účetních pravidel

14. Účetní jednotka 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 dopadech transakce, jiné události nebo podmínky na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky.

15. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky účetní jednotky za více období, aby rozeznali trendy v její 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, jiné události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, událostí nebo podmínek, které nastaly v minulém období, 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 popsaných v odstavci 17.

Aplikace změn v účetních pravidlech

19. V souladu s odstavcem 23:

a) účetní jednotka 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 účetní jednotka 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 se vztahují ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může vedení v souladu s odstavcem 12 použít účetní pravidlo podle nejnovějšího prohlášení jiných tvůrců standardů, kteří používají podobný koncepční rámec k vývoji účetních standardů. Jestliže se v důsledku přijetí takového opatření účetní jednotka 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 odst. 19 písm. a) nebo b), účetní jednotka je povinna upravit počáteční zůstatek všech předmětných položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky zveřejněné u jednotlivých vykazovaných období tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo používáno vždy.

Omezení retrospektivní aplikace

23. Je-li odst. 19 písm. a) nebo b) vyžadována retrospektivní aplikace, musí být změna účetního pravidla aplikována retrospektivně s výjimkou případů, kdy je neproveditelné určit dopad změny na konkrétní období nebo kumulativní dopad změny.

24. Je-li neproveditelné stanovit dopady změny účetního pravidla v konkrétním období na srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, účetní jednotka použije nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejzazšího období, u kterého je retrospektivní aplikace proveditelná. Tímto obdobím může být i 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 dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, účetní jednotka upraví srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.

26. Jestliže účetní jednotka aplikuje nové účetní pravidlo retrospektivně, aplikuje nové účetní pravidlo na srovnávací informace za předchozí období, za tak dlouhé období do minulosti, po které je to proveditelné. Retrospektivní aplikace na předchozí období není proveditelná, pokud není proveditelné stanovení kumulativního dopadu 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). Všechny ostatní informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou také upraveny, je-li to proveditelné.

27. Je-li pro účetní jednotku neproveditelné použít nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, účetní jednotka 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 některého 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 účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:

a) název standardu nebo interpretace;

b) informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními, pokud existují;

c) podstatu změny účetního pravidla;

d) popis přechodných ustanovení, pokud existují;

e) přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období, pokud existují;

f) u běžného období a všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:

i) jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a

ii) jestliže se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 *Zisk na akcii*, pak pro základní i zředěný zisk na akcii;

g) částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím, a to v rozsahu proveditelnosti, a

h) je-li retrospektivní aplikace pravidla vyžadovaná odst. 19 písm. 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 od kdy byla změna účetního pravidla aplikována.

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedená zveřejnění.

29. Jestliže dobrovolná změna účetního pravidla má dopad na běžné nebo kterékoliv předchozí období, tento dopad se projevuje v daném období s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částku úprav, nebo jestliže může mít vliv na budoucí období, je účetní jednotka 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 řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a

ii) jestliže se na účetní jednotku vztahuje IAS 33, pak pro základní i zředěný zisk na akcii;

d) částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím, a to v rozsahu proveditelnosti, 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 účetní jednotka neaplikovala nový standard nebo interpretaci, které byly vydány, ale dosud nejsou platné, je účetní jednotka povinna zveřejnit:

a) tuto skutečnost a

b) známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace vztahující se k hodnocení možného dopadu, který bude mít aplikace nového standardu nebo interpretace na účetní závěrku účetní jednotky v období první aplikace.

31. V souladu s odstavcem 30 bere účetní jednotka v úvahu zveřejnění následujících informací:

a) název nového standardu nebo interpretace;

b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;

c) datum, od kterého je požadována aplikace standardu nebo interpretace;

d) datum, od kterého je plánována první aplikace standardu nebo interpretace, a

e) buď:

i) rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první aplikace standardu nebo interpretace na účetní závěrku účetní jednotky, nebo

ii) jestliže tento vliv není znám nebo ho nelze přiměřeně odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH

32. V důsledku nejistot, které jsou součástí podnikatelských aktivit, nemůže být mnoho položek účetní závěrky 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) závazků ze záruk.

33. Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

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 je zpracována jako změna v účetním odhadu.

36. Dopad 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 vyvolává změny aktiv a závazků nebo se vztahuje k některé položce vlastního kapitálu, musí být vykázána jako úprava účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky vlastního kapitálu v období změny.

38. Prospektivní vykázání dopadu změny účetního odhadu znamená, že se změna aplikuje na transakce, jiné události a podmínky od data změny v odhadu. Změna v účetním odhadu se může týkat výsledovky pouze běžného období, nebo výsledovky jak běžného období, tak období budoucích. Například změna v odhadu částky nedobytných pohledávek se týká výsledovky 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 zbývající doby použitelnosti aktiva. V obou případech je dopad 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. Účetní jednotka je povinna zveřejnit povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají významný dopad v běžném období nebo je možno předpokládat jejich významný dopad v budoucích obdobích, s výjimkou zveřejnění účinků na budoucí období v případech, kdy je neproveditelné odhadnout tyto dopady.

40. Jestliže částka dopadu na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

CHYBY

41. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetní závěrky. Účetní závěrka není v souladu s IFRS, pokud obsahuje významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.

Potenciální chyby běžného období odhalené v daném období jsou opraveny 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 účetní jednotka 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 vykazované (vykazovaná) období, ve kterém (kterých) došlo k chybě, nebo

b) jestliže k chybě došlo před nejzazším vykazovaným obdobím, pak přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a vlastního kapitálu k nejzazšímu vykazovanému období.

Omezení retrospektivního přepočtu

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

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

45. Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopad chyby na všechna předchozí období, účetní jednotka přepočte srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od nejzazšího možného data.

46. Oprava chyby z předchozích období je vyloučena z výsledovky období, ve kterém byla odhalena. Všechny ostatní 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 částku chyby (například chyby v aplikaci účetního pravidla) za všechna předchozí období, účetní jednotka upraví v souladu s odstavcem 45 srovnávací informace prospektivně od nejzazšího 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 účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:

a) podstatu chyby předchozích období;

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

i) jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a

ii) jestliže se na účetní jednotku vztahuje IAS 33, pak základní i zředěný zisk na akcii;

c) částku opravy na počátku nejzazšího 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 srovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v předchozím období

shromažďovány 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. Stanovování 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 nastala 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 odhadu reálné hodnoty nezaloženém na zjistitelné ceně nebo zjistitelném 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 z předchozích období v případě předpokladů o tom, jaké záměry mělo vedení v předchozím období nebo v odhadu vykazovaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v předchozím období. Jestliže účetní jednotka 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 svou základnu pro ocenění za dané období, jestliže vedení později rozhodlo nedržet tyto investice do splatnosti. Jestliže účetní jednotka 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

54. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

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 tyto interpretace:

a) SIC-2 *Konzistence – aktivace výpůjčních nákladů* a

b) SIC-18 *Konzistence – alternativní metody*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 10

Události po rozvahovém dni

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit:

   a) kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události po rozvahovém dni;

   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

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   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 závěrku*), a

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

4. Proces potřebný ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění se bude lišit podle struktury managementu, podle zákonných požadavků a postupů vedoucích k přípravě a dokončení účetní závěrky.

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 zveřejnění, a nikoliv datum, kdy účetní závěrku schválili akcionáři.

> **Příklad**
>
> Management účetní jednotky 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 účetní jednotka zveřejnila 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 schválená účetní závěrka předána subjektům předepsanými 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 účetní závěrky ke zveřejnění datum, kdy management schválil její předání dozorčí radě.

> **Příklad**
>
> Dne 18. března 20X2 schválil management 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 schválená účetní závěrka předána subjektům předepsanými platnými právními předpisy.

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

7. Události po rozvahovém dni zahrnují všechny události, ke kterým došlo do data schválení účetní 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 závěrku

8. Účetní jednotka upravuje částky vykazované v účetní závěrce tak, aby odrážely upravující události po rozvahovém dni.

9. V následujících bodech jsou uvedeny příklady takových upravujících událostí, u nichž se vyžaduje, aby účetní jednotka provedla úpravu částek vykazovaných v účetní závěrce nebo vykázala položky, které předtím nebyly rozpoznány:

a) rozhodnutí 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, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* 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 aktiv nebo výsledek z prodeje aktiv, 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 účetní závěrce 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 obyčejně nevztahuje k podmínkám vykázání 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: vykazování*) 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 zveřejňování účetní závěrky*.

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

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.

ZVEŘEJNĚNÍ

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 závěrka nezohledňuje.

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 nebo změněna rezerva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, 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 účetní závěrky 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

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 (IFRS 3 *Podnikové kombinace* vyžaduje v takových případech specifická zveřejnění) nebo vyřazení hlavní dceřiné společnosti;

b) oznámení plánu ukončit činnost;

c) důležité nákupy aktiv, klasifikace aktiv určených k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, ostatní 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* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila popis takových operací s výjimkou případů, kdy tyto operace zahrnují kapitalizaci nebo vydání bonusů, štěpení akcií nebo opak štěpení akcií, u kterých se podle standardu IAS 33 vyžaduje provedení úprav);

g) abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo měnových kurzů, 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 na účetní závěrky za roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období předcházející před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROCE 1999)

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 11

Smlouvy o zhotovení

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se smlouvami o zhotovení. Z podstaty činností, které jsou uskutečňovány v rámci smluv o zhotovení, vyplývá, že datum, kdy je zahájena činnost, a datum, kdy je činnost ukončena, obvykle spadají do různých účetních období. Základním problémem v účtování smluv o zhotovení je proto alokování výnosů a nákladů spjatých s danou smlouvou o zhotovení do účetních období, ve kterých jsou práce prováděny. Tento standard používá kritéria pro zachycení výnosů a nákladů stanovená v *Koncepčním rámci pro přípravu a předkládání účetní závěrky* s cílem určit, kdy by měly být výnosy ze smlouvy a náklady předmětu smlouvy zachyceny jako výnosy a náklady ve výsledovce. Tento standard je rovněž praktickým návodem pro užití uvedených kritérií.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro účtování smluv o zhotovení v účetních výkazech dodavatelů.

2. Tento standard nahrazuje IAS 11 *Účtování stavebních smluv* schválený v roce 1978.

DEFINICE

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

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

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

4. Smlouva o zhotovení může být sjednána na zhotovení takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Smlouva o zhotovení může také zahrnovat zhotovení souboru aktiv, která jsou úzce vzájemně propojena, nebo jsou vzájemně závislá co do návrhu, technologie a funkce, nebo jejich konečného účelu nebo použití; příkladem takových smluv mohou být smlouvy na výstavbu rafinerií a jiných komplexních částí továren nebo zařízení.

5. Pro účely tohoto standardu smlouvy o zhotovení zahrnují:

   a) smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují k výstavbě aktiva, například služby vedoucích projektů a architektů, a

   b) smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva i uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.

6. Smlouvy o zhotovení jsou formulovány mnoha způsoby, které jsou pro účely tohoto standardu klasifikovány jako smlouvy za pevnou cenu a smlouvy za náklady plus přirážku. Některé smlouvy o zhotovení mohou obsahovat charakteristiky jak smlouvy za pevnou cenu, tak smlouvy za náklady plus přirážku, například v případě smlouvy za náklady plus přirážku s dohodnutou maximální cenou. V takových případech dodavatel musí zvážit všechny podmínky v odstavcích 23 a 24, aby správně určil způsob zaúčtování výnosů a nákladů ze smlouvy.

KOMBINOVÁNÍ A SEGMENTOVÁNÍ SMLUV O ZHOTOVENÍ

7. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou smlouvu o zhotovení. Za určitých okolností je však nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy, nebo dohromady na skupinu smluv, aby se vyjádřila podstata smlouvy nebo skupiny smluv.

8. Když smlouva pokrývá několik aktiv, přistupuje se k výstavbě každého z nich jako k samostatné smlouvě o zhotovení, jestliže:

   a) pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy;

   b) každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, dodavatel i zákazník byli schopni přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se vztahuje k tomuto aktivu, a

   c) je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.

9. Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem, či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou smlouvou o zhotovení, jestliže:

   a) je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek;

   b) jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží, a

   c) smlouvy se provádějí souběžně nebo v nepřetržitém sledu.

10. Smlouva může umožnit dodatečné zhotovení aktiva dle přání odběratele, nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv by se mělo zacházet jako se samostatnou smlouvou o zhotovení, jestliže:

   a) se aktivum značně liší v návrhu, technologii nebo funkci od aktiva nebo aktiv pokrytých původní smlouvou, nebo

   b) cena aktiva je vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu.

VÝNOS ZE SMLOUVY

11. Výnos ze smlouvy zahrnuje:

   a) původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě a

   b) odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby:

      i) v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos, a

      ii) je možno je spolehlivě měřit.

12. Výnos ze smlouvy je měřen v reálné hodnotě obdrženého nebo obdržitelného proti plnění. Měření výnosu ze smlouvy je ovlivněno mnoha nejistotami, které závisejí na výsledku budoucích událostí. Odhady je třeba často upřesňovat podle toho, jaké skutečnosti nastanou a jak se nejistoty vyřeší. Proto se částka výnosu ze smlouvy může zvýšit nebo snížit ve dvou po sobě následujících obdobích. Například:

   a) dodavatel a zákazník mohou odsouhlasit odchylky nebo právní nároky, které zvýší nebo sníží výnos ze smlouvy v období následujícím po tom, ve kterém byla smlouva původně dohodnuta;

   b) dohodnutá částka výnosu ve smlouvě za pevnou cenu se může zvýšit jako výsledek ustanovení o možném nárůstu nákladů;

   c) částka výnosu ze smlouvy se může snížit jako výsledek penalizace z důvodu prodlení způsobených dodavatelem při realizaci smlouvy, nebo

   d) když smlouva za pevnou cenu je uzavřena na pevnou cenu za jednotku výkonu a výnos ze smlouvy se zvýší jako důsledek zvýšeného počtu jednotek.

13. Odchylkou rozumíme pokyn zákazníka měnící rozsah práce, která má být provedena podle smlouvy. Odchylka může vést ke zvýšení nebo snížení výnosu ze smlouvy. Příkladem odchylek jsou změny ve specifikacích nebo návrhu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Odchylka je zahrnuta do výnosu ze smlouvy, jestliže:

   a) je pravděpodobné, že odběratel schválí odchylku a částku výnosu vyplývající z odchylky, a

   b) částku výnosu lze spolehlivě měřit.

14. Právní nárok je částka, kterou se dodavatel snaží získat od zákazníka nebo jiné strany jako náhradu za takové náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Právní nárok může vzniknout například z prodlení způsobených zákazníkem, z chyb ve specifikacích nebo návrhu a ze sporných odchylek ve smluvní práci. Měření výnosu vznikajícího z právních nároků je předmětem vysokého stupně nejistoty a často závisí na výsledku jednání. Proto jsou právní nároky zahrnuty do výnosu ze smlouvy pouze tehdy, jestliže:

a) jednání dosáhla tak pokročilého stadia, že zákazník pravděpodobně uzná právní nárok, a

b) částku, kterou pravděpodobně zákazník uzná, lze spolehlivě měřit.

15. Stimulační platby jsou dodatečné částky zaplacené dodavateli v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené parametry. Například smlouva může počítat se stimulační platbou dodavateli za brzké dokončení předmětu smlouvy. Stimulační platby jsou zahrnuty do výnosu ze smlouvy, jestliže:

a) je předmět smlouvy v takovém stupni dokončení, že stanovené parametry budou pravděpodobně splněny nebo překročeny, a

b) částku stimulační platby lze spolehlivě měřit.

NÁKLADY SMLOUVY

16. Náklady zahrnují:

a) náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě;

b) náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě, a

c) jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.

17. Náklady, které se přímo vztahují k specifické smlouvě, zahrnují:

a) náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru;

b) náklady na materiály použité při výstavbě;

c) odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou;

d) náklady na přesun budov a zařízení a materiálu na stavbu a zpět;

e) náklady na nájem budov a zařízení;

f) náklady na návrh a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě;

g) odhadované náklady na opravu a záruční práce, včetně očekávaných záručních nákladů, a

h) právní nároky třetích stran.

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

18. Náklady, které mohou být obecně přičitatelné smluvní činnosti a mohou být alokovány do jednotlivých smluv, zahrnují:

a) pojištění;

b) náklady na projekt a technickou pomoc, která se přímo nevztahuje k určité smlouvě, a

c) stavební režie.

Tyto náklady jsou alokovány s pomocí metod, které jsou systematické a racionální a jsou soustavně používány na všechny náklady s obdobnými charakteristikami. Alokace vychází z běžné úrovně činnosti. Režie zahrnuje takové náklady, jakými jsou například příprava a zpracování výplatní listiny zaměstnanců stavby. Náklady, které mohou být obecně přičitatelné smluvní činnosti a které mohou být alokovány na jednotlivé smlouvy, rovněž zahrnují výpůjční náklady, pokud dodavatel zvolí povolené alternativní řešení uvedené v IAS 23 *Výpůjční náklady*.

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

20. Náklady, které nelze přičítat ke smluvní činnosti nebo je není možno alokovat ke smlouvě, jsou vyloučeny z nákladů na smlouvu o zhotovení. Takovéto náklady zahrnují:

a) všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není specifikována ve smlouvě;

b) prodejní náklady;

c) náklady na výzkum a vývoj, jejichž náhrada není specifikována ve smlouvě, a

d) odpisy budov a zařízení, které nejsou používány u konkrétní smlouvy.

21. Náklady smlouvy zahrnují náklady přičitatelné ke smlouvě za období od data uzavření smlouvy do dokončení smlouvy. Náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě a které jsou vynaloženy proto, aby byla smlouva uzavřena, jsou také zahrnuty jako součást nákladů smlouvy, jestliže je možno je samostatně identifikovat a spolehlivě měřit a zároveň je pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena. V případě, kdy náklady vynaložené na uzavření smlouvy jsou zachyceny jako náklad toho období, v němž byly skutečně vynaloženy, nejsou zahrnuty do nákladů smlouvy, pokud je smlouva získána až v následujícím období.

UZNÁNÍ VÝNOSU A NÁKLADŮ

22. Pokud lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnos a náklady spojené se smlouvou o zhotovení uznány jako výnos a náklady jednotlivě s ohledem na stupeň rozpracovanosti činnosti k datu sestavení rozvahy. Očekávaná ztráta ze smlouvy o zhotovení by měla být okamžitě vykázána jako náklad v souladu s odstavcem 36.

23. V případě smlouvy za pevnou cenu lze spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení, když jsou splněny všechny následující podmínky:

a) celkový smluvní výnos lze spolehlivě měřit;

b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou bude plynout do účetní jednotky;

c) jak náklady na dokončení smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze spolehlivě měřit k datu sestavení rozvahy a

d) náklady přičitatelné smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit, takže je možno porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.

24. V případě smlouvy typu náklad plus přirážka lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, když jsou splněny všechny následující podmínky:

a) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou bude plynout do účetní jednotky, a

b) smluvní náklady přiřaditelné smlouvě, ať už jsou specificky uhraditelné, či nikoli, lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit.

25. Uznání výnosů a nákladů v závislosti na stupni rozpracovanosti je často označováno jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody je výnos ze smlouvy přiřazován k nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti, výsledkem čehož je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. Tato metoda poskytuje užitečné informace o rozsahu smluvní činnosti a výkonnosti během období.

26. Podle metody procenta rozpracovanosti je výnos ze smlouvy vykázán jako výnos ve výsledovce v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle vykázány jako náklady ve výsledovce rovněž v těch účetních obdobích, ve kterých je práce, ke které se náklady vztahují, vykonána. Každé očekávané překročení celkových nákladů smlouvy nad celkový výnos z této smlouvy je však okamžitě uznáno jako náklad v souladu s odstavcem 36.

27. Dodavatel může vynaložit náklady, které se vztahují k budoucí činnosti na smlouvě. Takové náklady smlouvy jsou zahrnuty do aktiv za podmínky, že je pravděpodobná jejich úhrada. Takové náklady představují částku, kterou je zákazník povinen uhradit, a jsou často klasifikovány jako nedokončená výroba vztažená ke smlouvě.

28. Výsledek smlouvy o zhotovení lze spolehlivě odhadnout jen tehdy, když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch vyplývající ze smlouvy bude plynout do podniku. Pokud vznikne nejistota o dobytnosti částky, která již byla zahrnuta do výnosu ze smlouvy a je již vykázána ve výsledovce, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána spíše jako náklad než jako úprava částky výnosu ze smlouvy.

29. Účetní jednotka je obecně schopna provádět spolehlivě odhady poté, co odsouhlasila smlouvu, která stanoví:

a) vymahatelná práva každé strany týkající se aktiva, které má být zhotoveno;

b) odměnu, která má být uhrazena, a

c) způsob a podmínky vypořádání.

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné mít účinný systém finančního rozpočtování a systém vykazování. Účetní jednotka průběžně kontroluje, a pokud je to nezbytné, i reviduje, odhady výnosů a nákladů ze smlouvy tak, jak je smlouva postupně plněna. Potřeba takové revize ještě neznamená, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout.

30. Stupeň rozpracovanosti smlouvy je možno určit různými způsoby. Účetní jednotka má použít metodu, která spolehlivě změří vykonanou práci. V závislosti na povaze smlouvy mohou tyto metody zahrnovat:

a) poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k odhadnutým celkovým nákladům do data uvedeného ve smlouvě;

b) zjištění stavu vykonané práce nebo

c) dokončení určitého objemu smluvní práce.

Postupné platby a zálohy přijaté od zákazníků často neodrážejí vykonanou práci.

31. Pokud je stupeň rozpracovanosti stanoven ve vztahu k dosud vynaloženým nákladům smlouvy, je možné aktivovat jen ty náklady, které odrážejí vykonanou práci. Příklady nákladů, které není možné aktivovat, jsou:

a) náklady, které se vztahují k budoucí činnosti na smlouvě, jako jsou náklady na materiály dodané na místo zhotovení nebo uložené mimo, určené pro použití na předmětu smlouvy, ale ještě nikoli instalované, spotřebované nebo aplikované v průběhu zhotovení předmětu smlouvy, přičemž výjimku představují materiály vyrobené speciálně pro konkrétní smlouvu, a

b) platby provedené subdodavatelům před vykonanou prací podle subdodavatelské smlouvy.

32. Když výsledek smlouvy o zhotovení nelze spolehlivě odhadnout:

a) výnos by měl být uznán jenom v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost, a

b) náklady smlouvy by měly být uznány jako náklad v období, ve kterém vzniknou.

Očekávaná ztráta ze smlouvy o zhotovení by měla být okamžitě vykázána jako náklad v souladu s odstavcem 36.

33. Během počátečních stadií smlouvy se často stane, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout. Přesto může být pravděpodobné, že účetní jednotka získá zpět vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě je výnos ze smlouvy vykázán jen v rozsahu vynaložených nákladů, u nichž je předpoklad jejich návratnosti. Pokud výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není možné vykázat zisk. Může nastat i takový případ, kdy výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout a je pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkové výnosy ze smlouvy. V takových případech je každé předpokládané překročení celkových nákladů předmětu smlouvy nad výnosy ze smlouvy třeba uznat ihned jako náklad v souladu s odstavcem 36.

34. Náklady předmětu smlouvy, jejichž návratnost je nepravděpodobná, jsou uznány jako náklad okamžitě. Příklady okolností, za kterých návratnost nákladů není pravděpodobná a u kterých je nutno náklady smlouvy vykázat okamžitě, zahrnuje smlouvy:

a) které nejsou plně vymahatelné, tj. jejichž platnost je pochybná;

b) jejichž dokončení je podmíněno výsledkem nevyřešeného právního sporu nebo dosud nepřijatého zákona;

c) vztahující se k majetku, který bude pravděpodobně zkonfiskován nebo vyvlastněn;

d) kde zákazník není schopen dostát svým závazkům; nebo

e) kde dodavatel není schopen smlouvu dokončit nebo jinak dostát svým závazkům plynoucím ze smlouvy.

35. Když nejistoty, které zabránily, aby byl výsledek smlouvy spolehlivě odhadnut, pominou, měly by být výnos a náklady spojené se smlouvou o zhotovení uznány v souladu s odstavcem 22 spíše než podle ustanovení odstavce 32.

UZNÁNÍ OČEKÁVANÝCH ZTRÁT

36. Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, měla by očekávaná ztráta být okamžitě uznána jako náklad.

37. Částka takové ztráty je určena bez ohledu na:

a) skutečnost, zda práce na smlouvě začala, či nikoli;

b) stupeň dokončenosti smluvní činnosti, nebo

c) částku zisků, která se očekává jako výsledek jiných smluv, pokud se neposuzují jako jediná smlouva o zhotovení v souladu s odstavcem 9.

ZMĚNY V ODHADECH

38. Metoda procenta rozpracovanosti je používána na základě kumulovaných údajů v každém účetním období na současné odhady výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy. Proto je účinek změny výnosů ze smlouvy nebo nákladů smlouvy nebo účinek změny v odhadu výsledku smlouvy účtován jako změna v účetním odhadu (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*). Změněné odhady jsou použity při určení částky výnosu a nákladů vykázaných ve výsledovce v období, ve kterém je změna provedena, a v následujících obdobích.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Účetní jednotka zveřejní:

a) částku výnosu ze smlouvy vykázanou jako výnos za období;

b) metody použité pro určení výnosu ze smlouvy vykázaného za období a

c) metody použité pro určení stupně rozpracovanosti nedokončené smlouvy.

40. Účetní jednotka zveřejní následující údaje pro nedokončené smlouvy k datu rozvahy:

a) souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných zisků (minus vykázané ztráty) k datu;

b) částku obdržených záloh a

c) částku zádržného.

41. Zádržným se rozumí částky postupných fakturací, které nejsou zaplaceny, dokud nedojde ke splnění podmínek specifikovaných ve smlouvě pro platbu takových částek, nebo dokud nebyly opraveny vady. Postupné fakturace jsou částky fakturované za vykonanou smluvní práci bez ohledu na to, zda je již zákazník zaplatil, či nikoliv. Zálohy jsou částky, které dodavatel obdržel před vykonáním odpovídající práce.

42. Účetní jednotka vykáže:

a) hrubou částku, kterou zákazníci dluží za smluvní práci jako aktivum, a

b) hrubou částku, kterou dluží zákazníkům za smluvní práci jako závazek.

43. Hrubá částka, kterou dluží zákazníci za smluvní práci, je čistá částka zahrnující:

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, minus

b) souhrn vykázaných ztrát a postupných fakturací,

a to za všechny rozpracované smlouvy, u nichž vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty) převyšují postupnou fakturaci.

44. Hrubá částka splatná zákazníkům za smluvní práci je čistá částka zahrnující:

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, minus

b) souhrn vykázaných ztrát a postupných fakturací,

a to za všechny rozpracované smlouvy, u nichž postupné fakturace jsou vyšší než vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty).

45. Účetní jednotka zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat z takových položek, jako jsou náklady na záruční opravy, vymáhané nároky, pokuty a penále nebo potenciální ztráty.

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 12

Daně ze zisku

CÍL

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

a) budoucí úhrady (vyrovnání) účetních hodnot aktiv (závazků), které jsou vykázány v rozvaze účetní jednotky, a

b) transakcí a ostatních událostí běžného období, které jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky.

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

Tento standard požaduje, aby účetní jednotka zaúčtovala daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou zaúčtovány tyto transakce a ostatní události samotné. Proto u transakcí a ostatních událostí, vykázaných v zisku nebo ztrátě, jsou veškeré související daňové účinky vykázány také v zisku nebo ztrátě. U transakcí a ostatních událostí vykázaných přímo ve vlastním kapitálu jsou související daňové účinky vykázány ve vlastním kapitálu. Stejně tak vykázání odložených daňových pohledávek a závazků z podnikových kombinací ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku jakéhokoliv přebytku podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané účetní jednotky nad nákladem kombinace.

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se aplikuje v účetnictví pro daně ze zisku.

2. Pro účely tohoto standardu daně ze zisku zahrnují veškeré daně placené doma i v zahraničí, které jsou počítané ze zdanitelných zisků. Daně ze zisku zahrnují i takové daně, jako jsou srážkové daně placené dceřiným podnikem, přidruženým podnikem nebo ze společného podnikání při rozdělování vykazujícímu podniku.

3. [Zrušen]

4. Tento standard se nezabývá metodami účtování vládních dotací (viz IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*) nebo investičních daňových odpočtů. Tento standard však pojednává o účtování přechodných rozdílů, které mohou vzniknout z těchto dotací nebo investičních daňových odpočtů.

DEFINICE

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

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

Daňový náklad (daňový výnos) je souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě za období z titulu splatné a odložené daně.

Splatná daň je částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) z titulu zdanitelného zisku (daňové ztráty) za období.

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

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

a) odčitatelných přechodných rozdílů;

b) převedených nevyužitých daňových ztrát a

c) převedených nevyužitých daňových odpočtů.

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

a) *zdanitelné přechodné rozdíly*, které jsou přechodnými rozdíly, které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena, nebo

b) *odčitatelné přechodné rozdíly*, které jsou přechodnými rozdíly, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy účetní hodnota aktiva nebo závazku je nárokována nebo uhrazena.

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

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

Daňová základna

7. Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná pro daňové účely proti jakémukoliv zdanitelnému ekonomickému užitku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užitky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě.

Příklady

1. Náklady na pořízení stroje jsou 100. Odpisy pro daňové účely ve výši 30 již byly odečteny v běžném a v předchozím období a zůstatková hodnota bude odčitatelná v budoucích obdobích, buď jako odpis, nebo prostřednictvím odpočtu při vyřazení. Výnosy, které vznikají používáním stroje, jsou zdanitelné, veškerý zisk z vyřazení stroje je zdanitelný a každá ztráta z vyřazení bude odčitatelná pro daňové účely. *Daňová základna stroje je 70*.

2. Pohledávka z úroků má účetní hodnotu 100. Výnosy, které se váží k těmto úrokům, budou zdaněny na bázi peněžních toků. *Daňová základna pohledávky z úroků je nula*.

3. Pohledávky z obchodního styku mají účetní hodnotu 100. Odpovídající výnosy již byly zahrnuty do zdanitelného zisku (daňové ztráty). *Daňová základna pohledávek z obchodního styku je 100*.

4. Pohledávka z přiznaných dividend od dceřiného podniku má účetní hodnotu 100. Dividendy nejsou zdanitelné. V podstatě celá účetní hodnota aktiva je odčitatelná proti ekonomickým užitkům. *V důsledku toho daňová základna pohledávky z přiznaných dividend je 100* ([a]).

5. Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nebude mít daňový dopad. *Daňová základna půjčky je 100*.

([a]) Podle této analýzy neexistují žádné zdanitelné přechodné rozdíly. Podle alternativní analýzy pohledávky z přiznaných dividend mají daňovou základnu nula a tato nulová daňová sazba se aplikuje do výsledného zdanitelného přechodného rozdílu ve výši 100. Podle obou analýz neexistuje odložený daňový závazek.

8. Daňovou základnou závazku je jeho účetní hodnota snížená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely, pokud jde o tento závazek, v budoucích obdobích. V případě výnosu příštích období daňová základna výsledného závazku je jeho účetní hodnota snížená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích.

Příklady

1. Krátkodobé závazky zahrnují výdaje příštích období v účetní hodnotě 100. Náklad, který se váže k této položce, bude odčitatelný pro daňové účely na bázi peněžních toků. *Daňová základna výdajů příštích období je nula.*

2. Krátkodobé závazky zahrnují výnosy příštích období z úroků v účetní hodnotě 100. Odpovídající výnos z úroků byl zdaněn na bázi peněžních toků. *Daňová základna výnosů příštích období z úroků je nula.*

3. Krátkodobé závazky zahrnují výdaje příštích období v účetní hodnotě 100. Odpovídající náklad byl již odečten pro daňové účely. *Daňová základna výdajů příštích období je 100.*

4. Krátkodobé závazky zahrnují rezervu na pokuty a penále v účetní hodnotě 100. Pokuty a penále nejsou odčitatelné pro daňové účely. *Daňová základna rezervy na pokuty a penále je 100* ([a]).

5. Závazek z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nebude mít daňový dopad. *Daňová základna půjčky je 100.*

([a]) Podle této analýzy neexistují žádné zdanitelné přechodné rozdíly. Podle alternativní analýzy rezervy na pokuty a penále mají daňovou základnu nula a tato nulová daňová sazba se aplikuje do výsledného odčitatelného přechodného rozdílu ve výši 100. Podle obou analýz neexistuje odložená daňová pohledávka.

9. Některé položky mají svoji daňovou základnu, ale nejsou vykázány jako aktiva nebo závazky v rozvaze. Například náklady na výzkum jsou zahrnuty do nákladů a jsou součástí účetního zisku v tom období, ve kterém vznikly, ale asi nebude dovoleno je uznat jako odčitatelnou položku při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, tj. částkou, která bude daňovými úřady uznatelná jako odpočet v budoucích obdobích, a jejich nulovou účetní hodnotou tvoří odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka.

10. V případech, kdy daňová základna aktiva nebo závazku není úplně zřejmá, je vhodné použít základní princip, na kterém je standard založen: účetní jednotka až na určité výjimky vykazuje odložený daňový závazek (pohledávku) vždy, když by úhrada nebo vyrovnání účetní hodnoty aktiva nebo závazku způsobila budoucí platbu daně vyšší (nižší), než by byla, kdyby úhrada nebo vyrovnání neměly žádné daňové dopady. Příklad C v následujícím odstavci 52 ilustruje okolnosti, za nichž by mohlo být užitečné použít tento základní princip, například když daňová základna aktiva či závazku závisí na očekávaném způsobu úhrady nebo vyrovnání.

11. V konsolidované účetní závěrce jsou přechodné rozdíly určeny porovnáním účetních hodnot aktiv a závazků v konsolidované účetní závěrce s odpovídající daňovou základnou. Daňová základna je určena podle konsolidovaného daňového přiznání v těch legislativách, ve kterých je konsolidované daňové přiznání možné podat. V jiných legislativách je daňová základna určena podle daňových přiznání jednotlivých podniků ve skupině.

UZNÁNÍ SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

12. Splatná daň za běžné a předchozí období se v nesplaceném rozsahu uznává jako závazek. Pokud částka, která již byla zaplacena v běžném a předchozím období, převyšuje částku vztahující se k těmto obdobím, tento rozdíl se uznává jako aktivum.

13. Prospěch vyplývající z daňové ztráty, která může být zpětně použita k úhradě splatné daně předchozího období, se uznává jako aktivum.

14. Pokud je daňová ztráta použita k úhradě splatné daně předchozího období, účetní jednotka uznává prospěch jako aktivum v období, ve kterém daňová ztráta vznikla, protože je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít tento prospěch a že je spolehlivě měřitelný.

UZNÁNÍ ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

ZDANITELNÉ PŘECHODNÉ ROZDÍLY

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

a) počátečního rozpoznání goodwillu, nebo

b) výchozího uznání aktiv nebo závazků v transakci, která:

i) není podnikovou kombinací a

ii) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

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

16. Pro uznání aktiva je typické, že jeho účetní hodnota bude uhrazena ve formě ekonomického prospěchu, který účetní jednotka bude mít v budoucích obdobích. Pokud účetní hodnota aktiva převýší jeho daňovou základnu, částka zdanitelného ekonomického prospěchu převýší částku, která bude povolena jako odpočet pro daňové účely. Tento rozdíl je zdanitelným přechodným rozdílem a povinnost platit výsledné daně ze zisku v budoucích obdobích je odložený daňový závazek. Jakmile účetní jednotka uhradí účetní hodnotu aktiva, zdanitelný přechodný rozdíl bude vrácen a účetní jednotka bude mít zdanitelný zisk. Ekonomický prospěch tak bude pravděpodobně z účetní jednotky odčerpán ve formě placené daně. Proto tento standard požaduje uznání všech odložených daňový závazků, s výjimkou určitých okolností popsaných v odstavcích 15 a 39.

Příklad

Aktivum v nákladech na pořízení 150 má účetní hodnotu 100. Oprávky pro daňové účely jsou 90 a daňová sazba 25 %.

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

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

a) úrokový výnos je zahrnut do účetního zisku časově rozlišený, ale v některé legislativě může být zahrnut do zdanitelného zisku při inkasu peněz. Daňová základna jakýchkoliv pohledávek vykázaných v rozvaze s ohledem na tyto výnosy je nula, protože výnosy neovlivňují zdanitelný zisk, dokud nedojde k inkasu peněz;

b) odpisy používané pro určení částky zdanitelného zisku (daňové ztráty) se mohou lišit od odpisů ovlivňujících účetní zisk. Přechodný rozdíl je rozdílem mezi účetní hodnotou aktiva a jeho daňovou základnou, která je rozdílem mezi náklady na pořízení aktiva sníženého o všechny odpočty povolené příslušnými daňovými předpisy při určování zdanitelného zisku v běžném a předchozích obdobích. Zdanitelný přechodný rozdíl vzniká a vyúsťuje v odložený daňový závazek, když jsou daňové odpisy zrychlené oproti účetním odpisům (pokud je daňový odpis pomalejší než účetní, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl a vyúsťuje v odloženou daňovou pohledávku);

c) náklady na vývoj mohou být aktivovány a amortizovány do účetního zisku v budoucích obdobích, ale odpočteny pro určení částky zdanitelného zisku v období, ve kterém vznikly. Tyto náklady na vývoj mají daňovou základnu nulovou, protože již byly odečteny od zdanitelného zisku. Přechodný rozdíl je rozdíl mezi účetní hodnotou nákladů na vývoj a jejich nulovou daňovou základnou.

18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

a) náklad podnikové kombinace je přiřazen uznáním identifikovatelných získaných aktiv a převzatých závazků v jejich reálné hodnotě, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 19);

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

c) goodwill vzniká při podnikové kombinaci (viz odstavec 21);

d) daňová základna aktiva nebo závazku se při výchozím uznání liší od výchozí účetní hodnoty, například má-li podnik prospěch z nedaňových vládních dotací vztahujících se k aktivům (viz odstavce 22 a 33), nebo

e) účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniku nebo podíly ve společném podnikání se liší od daňové základny investice nebo podílu (viz odstavce 38–45).

Podnikové kombinace

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

Aktiva vykázaná v reálné hodnotě

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

a) účetní jednotka nezamýšlí vyřadit aktivum. V těchto případech přeceněná účetní hodnota aktiva bude uhrazena jeho užíváním a toto aktivum přinese zdanitelný výnos, který převýší odpis uznatelný pro daňové účely v budoucích obdobích, nebo

b) daň z kapitálových výnosů je odložená, jestliže výnosy z vyřazení aktiva jsou investovány do podobných aktiv. V těchto případech se daň stane nakonec splatnou při prodeji nebo použití podobných aktiv.

Goodwill

21. Goodwill, který vzniká při podnikové kombinaci, je oceněn jako přebytek nákladu kombinace nad podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané účetní jednotky. Mnohé daňové úřady nedovolují snížení účetní hodnoty goodwillu jako odčitatelného nákladu při určování zdanitelného zisku. Navíc v takovýchto legislativách pořizovací náklady goodwillu často nejsou odčitatelné, když se dceřiný podnik zbaví podnikání, které s ním souvisí. V takovýchto legislativách má goodwill daňovou základnu nulu. Jakýkoliv rozdíl mezi účetní hodnotou goodwillu a jeho nulovou daňovou základnou je zdanitelný přechodný rozdíl. Avšak tento standard nepřipouští uznání vzniklého odloženého daňového závazku, protože goodwill se oceňuje reziduálně a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

21A. K následným snížením odloženého daňového závazku, který není vykázán, neboť vyplývá z počátečního uznání goodwillu, se rovněž přistupuje jako by vyplývala z počátečního uznání goodwillu, a proto nejsou podle odst. 15 písm. a) vykázána. Například jestliže pořizovací náklady goodwillu vzniklého z podnikové kombinace jsou 100, ale daňová základna nula, odst. 15 písm. a) zakazuje účetní jednotce, aby vykázala odložený daňový závazek. Jestliže účetní jednotka následně vykáže ztrátu ze snížení hodnoty tohoto goodwillu ve výši 20, částka zdanitelného přechodného rozdílu, který se vztahuje ke goodwillu je snížen ze 100 na 80 s následným snížením hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku. K tomuto snížení hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku se také přistupuje jako k počátečnímu uznání goodwillu, a proto je snížení zakázáno vykazovat podle odst. 15 písm. a).

21B. Avšak odložené daňové závazky zdanitelných přechodných rozdílů, které se vztahují ke goodwillu, jsou uznány v rozsahu, v jakém nevyplývají z počátečního uznání goodwillu. Například jestliže goodwill vzniklý z podnikové kombinace má pořizovací náklady 100, které jsou daňově odčitatelné při sazbě daně ze zisku 20 % ročně počítáno

od data akvizice, daňová základna goodwillu je 100 při počátečním uznání a 80 na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněna ve výši 100, zdanitelný přechodný rozdíl ve výši 20 vznikne na konci tohoto roku. Protože se tento zdanitelný přechodný rozdíl nevztahuje k počátečnímu uznání goodwillu, vykáže se výsledný odložený daňový závazek.

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

22. Přechodný rozdíl může vzniknou při výchozím uznání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny náklady na pořízení aktiva nebudou odčitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů závisí na povaze transakce, která vede k výchozímu uznání aktiva nebo závazku:

a) v podnikové kombinaci účetní jednotka uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku, a to ovlivňuje částku goodwillu nebo částku jakéhokoliv přebytku podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané účetní jednotky nad nákladem z kombinace (viz odstavec 19);

b) jestliže transakce ovlivní buď účetní zisk, nebo zdanitelný zisk, účetní jednotka uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad nebo výnos ve výsledovce (viz odstavec 59);

c) jestliže transakce není podnikovou kombinací a neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk, účetní jednotka by mohla při absenci uvedených výjimek podle odstavců 15 a 24 vykázat výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku a upravit účetní hodnotu aktiva nebo závazku o tutéž částku. Tyto úpravy by mohly snížit vypovídací schopnost účetních výkazů. Proto tento standard nedovoluje účetní jednotce, aby uznávala výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání, ani následně (viz příklad níže). Navíc účetní jednotka neuznává následné změny v neuznaném odloženém daňovém závazku nebo pohledávce během následného odepisování aktiva.

Příklad ilustrující odst. 22 písm. c)

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

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

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

23. V souladu s IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* emitent složeného finančního nástroje (např. konvertibilní obligace) klasifikuje závazkovou komponentu nástroje jako závazek a kapitálovou komponentu jako vlastní kapitál. V některých legislativách je daňová základna závazkové komponenty při výchozím uznání rovna výchozí účetní hodnotě jako součtu závazkové a kapitálové komponenty. Výsledný zdanitelný přechodný rozdíl vzniká z výchozího uznání kapitálové komponenty odděleně od závazkové komponenty. Proto se výjimka uvedená v odst. 15 písm. b) nepoužije. V důsledku toho účetní jednotka uznává výsledný odložený daňový závazek. V souladu s odstavcem 61 je odložená daň zúčtována přímo k účetní hodnotě kapitálové komponenty. V souladu s odstavcem 58 jsou následné změny v odloženém daňovém závazku vykázány ve výsledovce jako odložené daňové náklady (výnosy).

Odčitatelné přechodné rozdíly

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

a) není podnikovou kombinací a

b) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

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

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

Příklad

Účetní jednotka uznává závazek 100 jako rezervu na náklady na reklamace výrobku v záruce. Pro daňové účely tyto náklady na reklamace výrobků v záruce nebudou odčitatelné, dokud účetní jednotka reklamaci nezaplatí. Sazba daně je 25 %.

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

26. Dále jsou uvedeny příklady odčitatelných přechodných rozdílů, jejichž důsledkem jsou odložené daňové pohledávky:

a) náklady penzijních požitků mohou být odečteny při určování účetního zisku v okamžiku poskytování služby zaměstnancem, ale odpočteny při určování zdanitelného zisku buď když je příspěvek placen do fondu účetní jednotky, nebo když jsou penzijní požitky placeny účetní jednotkou. Přechodné rozdíly vznikají mezi účetní hodnotou závazku a jeho daňovou základnou; daňová základna závazku je obvykle nula. Důsledkem tohoto odčitatelného přechodného rozdílu je odložená daňová pohledávka, protože ekonomické užitky do účetní jednotky poplynou ve formě odpočtu ze zdanitelného zisku, když jsou příspěvky nebo penzijní požitky zaplaceny;

b) náklady na výzkum jsou uznány jako náklad při určování účetního zisku v období, ve kterém vznikly, ale není dovoleno je použít jako odpočet při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, kterou daňové úřady dovolí uznat jako odpočet v budoucích obdobích a účetní hodnotou nula, je odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka;

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

d) určitá aktiva mohou být uznána v reálné hodnotě nebo mohou být přeceněna bez odpovídající úpravy pro daňové účely (viz odstavec 20). Odčitatelný přechodný rozdíl vzniká, jestliže daňová základna aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu.

27. Zrušení odčitatelných přechodných rozdílů vyúsťuje v odpočty při určování zdanitelného zisku budoucích období. Avšak ekonomický prospěch ve formě snížení daňových plateb bude mít účetní jednotka pouze tehdy, jestliže dosáhne dostatečný zdanitelný zisk, se kterým bude možno odpočty kompenzovat. Proto účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, když je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly, je dosažitelný.

28. Je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se odčitatelný přechodný rozdíl bude moci využít, bude dosažitelný, když existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým úřadům a k téže zdaňované jednotce, u kterých se očekává jejich zrušení:

a) ve stejném období, ve kterém je očekáváno zrušení odčitatelných přechodných rozdílů, nebo

b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná či zpětně uplatnitelná.

Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka uznána v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.

29. Pokud zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejnému daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce, nejsou dostatečné, je odložená daňová pohledávka uznána v případě, že:

a) je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít dostatečný zdanitelný zisk vztahující se ke stejnému daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce v tomtéž období, kdy se zruší odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, v nichž daňová ztráta, vzniklá jako důsledek odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná či zpětně uplatnitelná). Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, účetní jednotka ignoruje zdanitelné částky vznikající z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích, protože odložená daňová pohledávka vznikající z těchto odčitatelných přechodných rozdílů bude sama vyžadovat budoucí zdanitelný zisk, aby byla využita, nebo

b) účetní jednotka má k dispozici plánování daňových příležitostí, které povede k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích.

30. Plánování daňových příležitostí vyjadřuje činnosti, které by účetní jednotka měla vzít v úvahu, aby vytvořila nebo zvýšila zdanitelné výnosy v určitém období před tím, než dojde k vypršení lhůty pro uznání daňové ztráty nebo daňového odpočtu převáděných z minulosti. Například v některých legislativách se zdanitelný zisk smí tvořit nebo zvyšovat:

a) zvolením způsobu zdanění přijatého úroku buď při přijetí, nebo při vzniku pohledávky;

b) odložením požadavku na určitý odpočet ze zdanitelného zisku;

c) prodejem a možná následným zpětným leasingem aktiv, jejichž hodnota vzrostla, ale u nichž daňová základna nebyla upravena, aby odrážela toto zhodnocení, a

d) prodejem aktiva, které vytváří nezdanitelný výnos (jako v některých legislativách státní obligace), za účelem toho, aby se provedla další investice, která dává vznik zdanitelnému výnosu.

Tam, kde plánování daňových příležitostí přesunuje zdanitelný zisk z pozdějšího období do dřívějšího období, využití daňové ztráty nebo daňového odpočtu převáděných z minulosti stále závisí na existenci budoucího zdanitelného zisku, vyplývajícího z jiných zdrojů než z přechodných rozdílů vzniklých v budoucnu.

31. Když účetní jednotka historicky vytváří ztráty, postupuje podle ustanovení v odstavcích 35 a 36.

32. [Zrušen]

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

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

Nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty

34. Odložená daňová pohledávka se uznává při převodu nevyužité daňové ztráty do dalšího období a nevyužitého daňového odpočtu v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že bude k dispozici budoucí zdanitelný zisk, proti kterému se dají využít nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty.

35. Kritéria pro uznání odložených daňových pohledávek vznikajících při převodu nevyužitých daňových ztrát a daňových odpočtů do dalšího období jsou tatáž jako kritéria pro uznání odložených daňových pohledávek vznikajících z odčitatelných přechodných rozdílů. Avšak z existence nevyužitých daňových ztrát jasně vyplývá, že budoucí zdanitelný zisk nemusí být dosažitelný. Proto, pokud účetní jednotka historicky vytvářela v nedávné době ztráty, uznává odloženou daňovou pohledávku, která vzniká z nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých

daňových odpočtů pouze v rozsahu, v jakém účetní jednotka vykázala zdanitelné přechodné rozdíly, nebo když existuje další důkaz o tom, že účetní jednotka dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, proti kterému bude moci uplatnit nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty. Za těchto okolností odstavec 82 požaduje zveřejnit částku odložené daňové pohledávky a povahu důkazu podporující její uznání.

36. Účetní jednotka zvažuje následující kritéria při odhadu pravděpodobnosti, že zdanitelný zisk bude dosažitelný a budou moci být proti němu uplatněny nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty:

a) zda má účetní jednotka dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují k témuž daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce, jejichž výsledkem jsou zdanitelné částky, proti kterým mohou být uplatněny nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty před jejich propadnutím;

b) zda je pravděpodobné, že účetní jednotka vytvoří zdanitelný zisk před propadnutím nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů;

c) zda jsou nevyužité daňové ztráty výsledkem identifikovatelných příčin, u kterých je pravděpodobné, že se znovu nevyskytnou, a

d) zda účetní jednotka využívá plánování daňových příležitostí (viz odstavec 30), které povede k tvorbě zdanitelného zisku v období, ve kterém nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty mohou být využity.

Odložená daňová pohledávka se neuznává v tom rozsahu, v němž je pravděpodobné, že nebude dosažitelný zdanitelný zisk, oproti kterému se dají uplatnit nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty.

Přehodnocení neuznaných odložených daňových pohledávek

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

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

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

a) při existenci nerozdělených zisků dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a společného podnikání;

b) při změnách v měnových kurzech, pokud mateřský podnik a jeho dceřiný podnik jsou založeny v odlišných zemích, a

c) při snižování účetní hodnoty investice v přidruženém podniku na svoji zpětně získatelnou částku.

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

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

a) mateřský podnik, investor nebo spoluvlastník je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů a

b) je pravděpodobné, že přechodné rozdíly nebudou zrušeny v dohledné budoucnosti.

40. Protože mateřský podnik řídí dividendovou politiku svého dceřiného podniku, je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů spojených s touto investicí (včetně přechodných rozdílů vznikajících nejen z nerozdělených

zisků, ale také z rozdílu z převodů cizí měny). Navíc často není praktické určit částku daní ze zisku, která bude splatná při zrušení přechodného rozdílu. Proto pokud mateřský podnik stanoví, že se zisky nebudou v dohledné budoucnosti rozdělovat, neuznává ani odložený daňový závazek. Stejné rozhodnutí se uplatňuje u investování do poboček.

41. Účetní jednotka účtuje o nepeněžních aktivech a závazcích ve funkční měně (viz IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*). Jestliže je zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy daňový základ nepeněžních aktiv a závazků) stanoven v cizí měně, změny v měnových kurzech způsobují přechodné rozdíly, které vedou k odloženému daňovému závazku nebo (upraveno podle odstavce 24) pohledávce. Výsledná odložená daň je vykázána v zisku nebo ztrátě (viz odstavec 58).

42. Investor v přidruženém podniku tuto účetní jednotku neovládá a zpravidla není v takové pozici, aby určoval jeho dividendovou politiku. Proto v případě absence dohody, která by stanovila, že zisky přidruženého podniku se nebudou v dohledné budoucnosti rozdělovat, investor uznává odložený daňový závazek, který vzniká ze zdanitelných přechodných rozdílů spojených s jeho investicí do přidruženého podniku. V některých případech investor není schopen určit částku daně, která by byla splatná, jestliže se uhradí náklady na pořízení investice do dceřiného podniku, ale může určit, že se bude rovnat minimální částce nebo že tuto minimální částku převýší. V těchto případech je odložený daňový závazek oceněn v této výši.

43. Ujednání mezi stranami ve společném podnikání obvykle souvisí s rozdělováním zisku a stanovuje, zda rozhodnutí o této záležitosti vyžaduje souhlas všech spoluvlastníku nebo stanovené většiny spoluvlastníků. Pokud spoluvlastník může ovládat rozdělování zisků a je pravděpodobné, že se zisky v dohledné budoucnosti nebudou rozdělovat, odložený daňový závazek se neuzná.

44. Účetní jednotka uzná odloženou daňovou pohledávku u všech odčitatelných přechodných rozdílů, které vznikají u investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání v takovém rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že:

a) přechodný rozdíl bude zrušen v dohledné budoucnosti a

b) zdanitelný zisk, proti kterému se mohou využít přechodné rozdíly, bude dosažitelný.

45. Při rozhodování, zda odložená daňová pohledávka z odčitatelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání bude uznána, se účetní jednotka rozhoduje v souladu s odstavci 28 až 31.

OCEŇOVÁNÍ

46. Splatné daňové závazky (pohledávky) za běžné a předchozí období se oceňují v částce očekávané platby daňovým úřadům (nebo nároku od nich) při použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které jsou platné k rozvahovému dni.

47. Odložené daňové pohledávky a dluhy se oceňují ve výši daňové sazby, která bude platná pro období, ve kterém pohledávka bude realizována nebo závazek splatný podle daňové sazby (a daňových zákonů) platných k rozvahovému dni.

48. Splatné a odložené daňové pohledávky a závazky jsou obvykle oceněny daňovými sazbami (a daňovými zákony), které jsou uzákoněny. Avšak v některých legislativách vyhlášení o daňových sazbách (nebo daňových zákonech) vydaných vládou mají do značné míry stejnou účinnost jako následné uzákonění po uplynutí několika měsíců od vyhlášení. Za těchto okolností jsou daňové pohledávky a závazky oceněny daňovými sazbami podle těchto vyhlášení (a daňových zákonů).

49. Pokud se rozdílné daňové sazby používají na různé úrovni zdanitelných zisků, odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují průměrnými sazbami, které budou platné pro zdanitelné zisky (daňové ztráty) v období, ve kterých má dojít ke zrušení přechodných rozdílů.

50. [Zrušen]

51. Oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek odráží daňové důsledky, které vyplynou ze způsobu, jakým účetní jednotka k rozvahovému dni očekává úhradu nebo vyrovnání účetní hodnoty svých aktiv nebo závazků.

52. Způsob, jakým účetní jednotka v některých legislativách uhrazuje (vyrovnává) účetní hodnotu aktiva (závazku), může ovlivnit jednu nebo obě z následujících veličin:

a) používanou daňovou sazbu, když účetní jednotka uhrazuje (vyrovnává) účetní hodnotu aktiva nebo závazku, a

b) daňový základ aktiva (závazku).

V těchto případech účetní jednotka oceňuje odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky daňovou sazbou a daňovou základnou, které jsou v souladu s očekávaným způsobem úhrady nebo vyrovnání.

Příklad A

Aktivum má účetní hodnotu 100 a daňovou základnu 60. Daňová sazba 20 % by se uplatňovala, kdyby se aktiva prodávala a daňová sazba 30 % se použije ke zdanění ostatních zisků.

Účetní jednotka uznává odložený daňový závazek ve výši 8 (20 % ze 40), pokud očekává prodej aktiva bez dalšího použití a odložený daňový závazek 12 (30 % ze 40), pokud se očekává používání aktiva a úhradu účetní hodnoty aktiva jeho používáním.

Příklad B

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

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

	Zdanitelný přechodný rozdíl	*Daňová sazba*	*Odložený daňový závazek*
Daňové oprávky	*30*	*30 %*	*9*
Výnos převyšující náklad	*50*	*nula*	—
Celkem	*80*		*9*

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

Příklad C

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

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

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

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

52A. V některých legislativních úpravách je sazba splatných daní ze zisku vyšší nebo nižší, jestliže část nebo celý čistý zisk nebo nerozdělený zisk je vyplacen jako dividenda akcionářům účetní jednotky. V jiných legislativních úpravách mohou být daně ze zisku refundovány nebo jsou splatné, jestliže část nebo celý čistý zisk nebo nerozdělený zisk je vyplacen jako dividenda akcionářům účetní jednotky. Za těchto okolností splatné a odložené daňové pohledávky a závazky jsou oceňovány daňovou sazbou uplatňovanou pro nerozdělené zisky.

52B. Za okolností popsaných v odstavci 52A se daňové důsledky dividend vykazují, jestliže se vykazuje závazek zaplatit dividendu. Daňové důsledky dividend jsou více spojeny s minulými transakcemi nebo událostmi, než s rozdělováním vlastníkům. Proto jsou daňové důsledky dividend vykazovány v čistém zisku nebo ztrátě za období, které požaduje odstavec 58 s výjimkou případů, kdy daňové důsledky dividend vznikají za okolností popsaných v odst. 58 písm. a) a b).

Příklad objasňující odstavce 52A a 52B

Následující příklad se zabývá oceňováním splatných a odložených daňových pohledávek a závazků v účetní jednotce v takové legislativní úpravě, kde daně ze zisku jsou splatné ve vyšší sazbě pro nerozdělené zisky (50 %) s refundací, když jsou zisky rozděleny. Daňová sazba u rozdělených zisků je 35 %. K rozvahovému dni 31. prosince 20X1 účetní jednotka nevykazuje závazky z navržených dividend nebo dividend oznámených po rozvahovém dnu. Výsledkem toho je, že dividendy nejsou vykazovány v roce 20X1. Zdanitelný zisk v roce 20X1 je 100 000. Čistý zdanitelný přechodný rozdíl v roce 20X1 je 40 000.

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

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

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

53. Odložené daňové pohledávky a závazky se nesmí diskontovat.

54. Spolehlivé určení odložených daňových pohledávek a závazků na diskontovaném základě vyžaduje detailní rozvržení doby zrušení každého přechodného rozdílu. V mnoha případech je toto rozvržení nepraktické nebo velmi komplikované. Proto není vhodné požadovat diskontování odložených daňových pohledávek a závazků. Povolení diskontování, ale jeho nepožadování, by mohlo vést k odloženým daňovým pohledávkám a závazkům, které by nebyly srovnatelné mezi účetními jednotkami. Proto tento standard nepožaduje ani nepovoluje diskontování odložených daňových pohledávek a závazků.

55. Přechodné rozdíly jsou určovány vztahem k účetní hodnotě aktiva nebo závazku. Toto pravidlo se dokonce používá, když účetní hodnota je sama určena na diskontovaném základě, například v případě obligací penzijních požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*).

56. Účetní hodnota odložené daňové pohledávky se reviduje vždy k rozvahovému dni. Účetní jednotka snižuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky v tom rozsahu, v jakém je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný zdanitelný zisk, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky. Každé takové snížení se zruší v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný zdanitelný zisk bude dosažitelný.

UZNÁNÍ SPLATNÉ A ODLOŽENÉ DANĚ

57. Dopad účtování splatné a odložené daně následkem transakce nebo jiné události je konzistentní s účtováním transakce nebo události samotné. Odstavce 58 až 68C se týkají zavedení tohoto principu.

Výsledovka

58. Splatná a odložená daň se vykazuje jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do čistého zisku nebo ztráty za období, s výjimkou případů, kdy daň vzniká z:

a) transakce nebo události, která je uznána ve stejném nebo jiném období přímo ve vlastním kapitále (viz odstavce 61 až 65), nebo

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

59. Většina odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek vzniká, když výnos nebo náklad je zahrnut do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) v jiném období. Výsledná odložená daň se vykáže ve výsledovce. Příklady jsou následující:

a) výnosy z úroků, autorských honorářů nebo dividend jsou placeny pozadu a jsou zahrnuty do účetního zisku v časové souvislosti v souladu se IAS 18 *Výnosy*, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) jsou zahrnuty na bázi peněžních toků, a

b) náklady na pořízení nehmotných aktiv byly aktivovány v souladu s IAS 38 *Nehmotná aktiva* a jsou amortizovány ve výsledovce, ale byly odečteny pro daňové účely při jejich vynaložení.

60. Účetní hodnota odložené daňové pohledávky a závazku se může změnit, i kdyby se nezměnila položka příslušných přechodných rozdílů. Může to vyplývat například ze:

a) změny v daňové sazbě nebo v daňových zákonech;

b) přehodnocení návratnosti odložených daňových pohledávek nebo

c) změn v očekávaném způsobu úhrady aktiva.

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

Položky účtované přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu

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

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

a) změna účetní hodnoty, která vzniká z přecenění pozemků, budov a zařízení (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*);

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

c) kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*) a

d) částky vznikající z výchozího uznání kapitálové komponenty složeného finančního nástroje (viz odstavec 23).

63. Za výjimečných okolností může být obtížné určit částku splatné a odložené daně, která se vztahuje k položkám zúčtovaným ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu. Tato situace může například nastat, když:

a) sazba daně ze zisku je progresivní a není možné určit sazbu pro určitou složku zdanitelného zisku (daňové ztráty), kterou byla tato složka zdaněna;

b) změna daňové sazby nebo jiných daňových předpisů ovlivní odloženou daňovou pohledávku nebo závazek vztahující se (zcela nebo zčásti) k položce, která byla dříve zúčtována na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, nebo

c) účetní jednotka stanoví, že odložená daňová pohledávka se uzná anebo se dále neuzná v plné výši a tato odložená daňová pohledávka (zcela nebo zčásti) se vztahuje k položce, která byla dříve zúčtována na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.

V těchto případech je splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu, stanovena reálným poměrným přiřazením splatné a odložené daně jednotky v souladu s daňovou legislativou nebo jinou metodou, kterou se za těchto okolností dosáhne přesnějšího přiřazení.

64. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nespecifikuje, zda by měla účetní jednotka zúčtovat každý rok přebytek z přecenění do nerozděleného zisku v částce rovnající se rozdílu mezi odpisy nebo amortizací přeceněného aktiva a odpisy nebo amortizací z nákladu na pořízení tohoto aktiva. Jestliže účetní jednotka provede toto zúčtování, zúčtovaná částka je snížena o související odloženou daň. Podobně se postupuje při zúčtování vyřazení položek pozemků, budov a zařízení.

65. Jestliže se přeceňuje aktivum pro daňové účely a toto přecenění se vztahuje k účetnímu přecenění v minulém období, nebo se očekává, že se účetní přecenění provede v budoucím období, daňové účinky jak přecenění aktiva, tak úprava daňové základny jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu v obdobích, kdy k nim došlo. Jestliže se však přecenění pro daňové účely nevztahuje k účetnímu přecenění v dřívějším období nebo k účetnímu přecenění, které se očekává v budoucnosti, jsou daňové vlivy úpravy daňové základny vykázány ve výsledovce.

65A. Jestliže účetní jednotka vyplácí svým akcionářům dividendy, může být požádána, aby platbu části z těchto dividend finančním úřadům provedla jménem akcionářů sama. V mnoha legislativních úpravách tato částka je označována jako daň vybíraná srážkou. Tato částka placená nebo přiznaná k úhradě finančním úřadům je zahrnována do vlastního kapitálu jako součást dividend.

Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavci 19 a odst. 26 písm. c), přechodné rozdíly mohou vzniknout při podnikové kombinaci. V souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* vykazuje účetní jednotka jakékoliv výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, který splňuje kritéria podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva nebo závazky k datu akvizice. V důsledku toho tyto odložené daňové pohledávky a závazky ovlivňují goodwill nebo částku jakéhokoliv přebytku podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazku nabývané účetní jednotky nad nákladem kombinace. Avšak v souladu s odst. 15 písm. a) účetní jednotka nevykazuje odložené daňové závazky vznikající z počátečního uznání goodwillu.

67. V důsledku podnikové kombinace může nabyvatel považovat ze pravděpodobné, že získá zpět svou vlastní odloženou daňovou pohledávku, která před podnikovou kombinací nebyla uznána. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nevyužité daňové ztráty proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. V takových případech nabyvatel uzná odloženou daňovou pohledávku, ale nezahrne ji do účetnictví podnikové kombinace, a proto ji nevezme v úvahu při určování goodwillu nebo částky jakéhokoliv přebytku podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané účetní jednotky nad nákladem kombinace.

68. Jestliže potenciální výhoda z převzetí nevyužitých daňových ztrát nebo jiných odložených daňových pohledávek nabývané účetní jednotky nevyhovovala kritériím samostatného uznání v IFRS 3, když byla podniková kombinace původně zaúčtována, přičemž tato výhoda je následně realizována, nabyvatel vykáže výsledný odložený daňový výnos ve výsledovce. Kromě toho nabyvatel:

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

b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

Tento postup však nebude mít za následek vytvoření přebytku podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané účetní jednotky nad nákladem kombinace ani zvýšení částky dříve vykázané jako takovýto přebytek.

Příklad

Účetní jednotka koupila dceřiný podnik, který měl odčitatelné přechodné rozdíly 300. Daňová sazba k datu akvizice byla 30 %. Výsledná odložená daňová pohledávka 90 nebyla uznána jako identifikovatelné aktivum při určení goodwillu ve výši 500, který byl výsledkem podnikové kombinace. Dva roky po kombinaci účetní jednotka odhadla, že budoucí zdanitelný zisk bude pravděpodobně dostatečný k tomu, aby účetní jednotka využila přínos ze všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Účetní jednotka uznává odloženou daňovou pohledávku 90 a ve výsledovce odložený daňový výnos 90. To také snižuje hodnotu goodwillu o 90 a uzná náklad na tuto částku ve výsledovce. Následně toho je hodnota goodwillu snížená na 410, což je částka, která by se vykázala, kdyby byla odložená daňová pohledávka 90 uznána jako identifikovatelné aktivum k datu akvizice.

Pokud by se sazba daně zvýšila na 40 procent, účetní jednotka by vykázala odloženou daňovou pohledávku 120 (40 procent ze 300) a ve výsledovce by vykázala odložený daňový výnos 120. Pokud by byla daňová sazba snížena na 20 procent, účetní jednotka by vykázala odloženou daňovou pohledávku 60 (20 procent ze 300) a odložený daňový výnos 60. V obou případech účetní jednotka také snižuje hodnotu goodwillu o 90 a vykázala náklad v této částce ve výsledovce.

Splatná a odložená daň vznikající při úhradách vázaných na akcie

68A. V některých daňových legislativách získá účetní jednotka daňový odpočet (tj. částku, která je odčitatelná při určování zdanitelného zisku), která se vztahuje k odměně placené v akciích, opcích na akcie nebo jiných nástrojích vlastního kapitálu účetní jednotky. Částka tohoto daňového odpočtu se může lišit od souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování a může vzniknout v pozdějším účetním období. Například v některých legislativách může účetní jednotka vykázat nákladovou položku spotřebované služby zaměstnanců zohledňující poskytnuté opce na akcie v souladu s IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* a daňový odpočet vzniká při uplatnění opcí na akcie a je vypočten na základě ceny akcie účetní jednotky ke dni uplatnění.

68B. Stejně jako u nákladů na výzkum diskutovaných v odstavci 9 a odst. 26 písm. b) tohoto standardu je rozdíl mezi daňovou základnou položky spotřebované služby zaměstnanců k danému datu (což je částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích) a nulovou účetní hodnotou odčitatelný přechodný rozdíl, jehož důsledkem je odložená daňová pohledávka. Jestliže částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích, není známa na konci období, měla by se odhadnout na základě informací dostupných na konci období. V případě, kdy částka povolená daňovými úřady jako odpočet v budoucích obdobích závisí na ceně akcie účetní jednotky k budoucímu datu, ocenění odčitatelného přechodného rozdílu by mělo vycházet z ceny akcie účetní jednotky na konci období.

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

VYKÁZÁNÍ

Daňové pohledávky a daňové závazky

69. [Zrušen]

70. [Zrušen]

Kompenzace

71. Účetní jednotka kompenzuje splatnou daňovou pohledávku a splatný daňový závazek tehdy a pouze tehdy, jestliže účetní jednotka:

a) má ze zákona vynutitelné právo kompenzace uznaných částek a

b) má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

72. Ačkoliv splatné daňové pohledávky a závazky jsou vykázány a oceněny odděleně, jejich kompenzování v rozvaze je podrobeno kritériím podobným těm, jaké platí pro finanční nástroje v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Účetní jednotka bude mít normálně ze zákona právo kompenzace splatné daňové pohledávky proti splatnému daňovému závazku, pokud se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem, a daňový úřad dovolí účetní jednotce zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci.

73. V konsolidované účetní závěrce je splatná daňová pohledávka jedné účetní jednotky ve skupině kompenzovaná se splatným daňovým závazkem jiné účetní jednotky ve skupině tehdy a pouze tehdy, jestliže zmíněné účetní jednotky mají ze zákona právo zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci a účetní jednotky mají v úmyslu zaplatit nebo přijmout výslednou částku nebo přijmout úhradu pohledávky a zaplatit závazek současně.

74. Účetní jednotka kompenzuje odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky tehdy a pouze tehdy, jestliže:

a) má ze zákona právo kompenzace splatných daňových pohledávek proti splatným daňovým závazkům a

b) odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem buď:

i) za stejnou zdaňovanou jednotku nebo

ii) za odlišné zdaňované jednotky, které mají v úmyslu buď zaplatit jako výslednou čistou částku, nebo realizovat pohledávku a zaplatit závazek současně v každém budoucím období, ve kterém se očekává, že dojde k úhradě významné částky odložených daňových závazků nebo vyrovnání pohledávek.

75. Aby se nemusel zhotovovat podrobný časový přehled každého přechodného rozdílu, tento standard požaduje na účetní jednotce započtení odložené daňové pohledávky proti odloženému daňovému závazku za stejnou zdaňovanou jednotku tehdy a pouze tehdy, jestliže se vztahuje k daním ze zisku vybíraným stejným daňovým úřadem a účetní jednotka má ze zákona právo kompenzace splatné daňové pohledávky proti splatným daňovým závazkům.

76. Ve vzácných případech účetní jednotka může mít ze zákona právo započtení a mít úmysl zaplatit výslednou částku pro některá období, ale ne pro další. V těchto vzácných případech se může požadovat podrobný přehled ke spolehlivému určení, zda odložený daňový závazek vztahující se k jedné zdaňované jednotce bude mít za následek zvýšené platby daně ve stejném období, ve kterém odložená daňová pohledávka vztahující se k jiné zdaňované jednotce bude mít za následek snížené platby u této druhé zdaňované jednotky.

Daňový náklad

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

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

Kurzové rozdíly u odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek

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

ZVEŘEJNĚNÍ

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

80. Prvky daňového nákladu (výnosu) mají zahrnovat:

a) splatný daňový náklad (výnos);

b) všechny úpravy splatné daně předchozích období vykazované v období;

c) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke vzniku nebo ke zrušení přechodných rozdílů;

d) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) vyplývající ze změn v daňových sazbách nebo zavedení nových daní;

e) částku užitku vznikající z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které jsou použity ke snížení splatného daňového nákladu;

f) částku užitku z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předcházejícího období, které jsou využity ke snížení odloženého daňového nákladu;

g) odložený daňový náklad vznikající v důsledku snížení nebo zrušení dřívějšího snížení odložené daňové pohledávky v souladu s odstavcem 56; a

h) částku daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke změně účetních pravidel a k chybám, které jsou zahrnuty ve výsledovce za období v souladu s IAS 8, protože nemohou být zúčtovány retrospektivně.

81. Následující prvky se také zveřejňují odděleně:

a) souhrnná splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které se zúčtují na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu;

b) [zrušen]

c) vysvětlení vztahů mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem v jedné nebo obou z následujících forem:

i) početním sesouhlasením daňových nákladů (výnosů) s účetním ziskem vynásobeným platnou daňovou sazbou (sazbami), zároveň zveřejněním základu, z níž se platná daňová sazba (sazby) počítá (počítají), nebo

ii) početní sesouhlasení průměrné daňové sazby s platnou daňovou sazbou, spolu se zveřejněním základu, z něhož je platná daňová sazba počítána;

d) vysvětlení změn v platné daňové sazbě (sazbách) v porovnání s předchozím účetním obdobím;

e) částka (i lhůta platnosti, pokud existuje) odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů, pro které se odložená daňová pohledávka nevykazuje v rozvaze;

f) souhrnná částka přechodných rozdílů týkající se investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání, u kterých se odložené daňové závazky nevykazují (viz odstavec 39);

g) pokud jde o každý druh přechodného rozdílu a s ohledem na všechny druhy nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů:

i) částky odložených daňových pohledávek a závazků vykazovaných v rozvaze, a to za každé zveřejňované období;

ii) částky odloženého daňového výnosu nebo nákladu vykazovaného ve výsledovce, jestliže není patrný ze změn v částkách vykazovaných v rozvaze;

h) pokud jde o ukončované činnosti, daňový náklad, který se vztahuje k:

i) zisku nebo ztrátě z ukončování a

ii) zisku nebo ztrátě z ukončovaných činností v běžných činnostech za období spolu s odpovídajícími částkami uvedenými za každé předchozí období;

i) částka daňového důsledku dividend akcionářům účetní jednotky, které jsou navrhovány nebo oznámeny před tím, než účetní závěrka byla schválena k vydání, ale nejsou vykázány jako závazek v účetní závěrce.

82. Účetní jednotka zveřejňuje částku odložené daňové pohledávky a důkaz dokládající jeho uznání, když:

a) využití odložené daňové pohledávky je závislé na přebytku budoucích zdanitelných zisků nad zisky, které vyplývají ze zrušení existujících zdanitelných přechodných rozdílů, a

b) účetní jednotka utrpěla ztrátu buď v běžném, nebo předchozím období v daňových legislativách, ke kterým se vztahuje odložená daňová pohledávka.

82A. Za okolností popsaných v odstavci 52A účetní jednotka zveřejní povahu potenciálních daňových důsledků, které by mohly být výsledkem výplaty dividend akcionářům. Kromě toho účetní jednotka zveřejní částky potenciálních daňových důsledků prakticky zjistitelných částek a také skutečnost, zda-li existuje nějaký potenciální daňový důsledek, který není prakticky zjistitelný.

83. [Zrušen]

84. Zveřejnění, které se vyžaduje podle odst. 81 písm. c), umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, zdali vztah mezi daňovými nákladem (výnosem) a účetním ziskem není neobvyklý a porozumět významným faktorům, které by mohly ovlivnit tento vztah v budoucnu. Vztah mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem může být ovlivněn takovými faktory, jako je výnos, který je osvobozen od daní, náklady, které nejsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), účinky daňových ztrát, dopady měnových kurzů.

85. Při objasňování vztahu mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem používá účetní jednotka platnou daňovou sazbu, která poskytuje uživatelům účetních výkazu nejsmysluplnější informaci. Často nejsmysluplnější sazbou je tuzemská sazba daně v zemích, v nichž má účetní jednotka sídlo, agregující daňové sazby používané pro národní daně se sazbami místních daní, které jsou počítány na základě podobné úrovně zdanitelného zisku (daňové ztráty). Avšak pro účetní jednotku působící v několika legislativách může být mnohem důležitější sloučit oddělené sesouhlasení používající domácí sazby v každé jednotlivé legislativě. Následující příklad ilustruje, jak výběr platné daňové sazby ovlivňuje současně číselné sesouhlasení.

Příklad ilustrující odstavec 85

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

Následuje ukázka vyrovnání k domácí daňové sazbě:

	19X1	19X2
Účetní zisk	2 500	3 000
Daň podle domácí sazby 30 %	750	900
Daňový účinek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Účinek nižší daňové sazby v zemi B	–50	–150
Daňový náklad	760	780

Následuje příklad vyrovnání připraveného agregací odděleného vyrovnání pro každou národní legislativu. Touto metodou se výsledek rozdílů mezi účetní jednotkou vykázanou vlastní daňovou sazbou a daňovou sazbou podle jiné legislativy nejeví jako oddělená položka ve vyrovnání. Účetní jednotka pravděpodobně potřebuje prodiskutovat vliv významných změn buď v daňové sazbě, nebo sloučení dosažených zisků podle různých legislativ, aby vysvětlila změny v uplatnitelných daňových sazbách, jak se požaduje podle odst. 81 písm. d).

Účetní zisk	2 500	3 000
Daň podle domácí sazby aplikovatelná pro výsledky v zemi, ve které se daň počítá	700	750
Daňový účinek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Daňový náklad	760	780

86. Průměrná účinná daňová sazba je daňový náklad (výnos) vydělený účetním ziskem.

87. Bylo by často nepraktické počítat částky nerozpoznaných odložených daňových závazků, které vznikají při investování do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (viz odstavec 39). Proto tento standard požaduje, aby účetní jednotka uváděla agregované částky souvisejících přechodných rozdílů, ale nepožaduje uvádět odložené daňové závazky. Přesto je praktické, aby účetní jednotky podporovaly zveřejňování částek nerozpoznaných odložených daňových závazků, protože uživatelé účetní závěrky mohou považovat tyto informace za užitečné.

87A. Odstavec 82A požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila povahu potenciálních daňových důsledků, které by byly výsledkem výplaty dividend akcionářům. Účetní jednotka zveřejňuje významné rysy systémů daně ze zisku a faktory, které ovlivní částku potenciálního daňového důsledku dividend.

87B. Někdy může být nemožné spočítat celkovou částku potenciální daně ze zisku následkem výplaty dividend akcionářům. To může být například případ, když účetní jednotka má velké množství zahraničních dceřiných podniků. Přesto za těchto okolností může být určitá část celkové částky snadno určitelná. Například v konsolidované skupině mateřská společnost a nějaké její dceřiné podniky mohou platit daň ze zisku vyšší sazbou u nerozdělených zisků a vzít v úvahu částku, která by měla být refundována v případě platby budoucích dividend akcionářům z konsolidovaných nerozdělených zisků. V takovém případě je tato částka určená k refundaci zveřejněna. Je-li to ten případ, účetní jednotka také zveřejní, že dodatečné potenciální daňové důsledky nejsou prakticky zjistitelné. V individuální účetní závěrce mateřského podniku, pokud existuje, se zveřejnění potenciálních daňových důsledků vztahuje k nerozděleným ziskům mateřské společnosti.

87C. Kromě požadavku, aby účetní jednotka postupovala podle odstavce 82A, může být také požadováno zveřejnění skutečností vztahujících se k přechodným rozdílům, které souvisejí s investicemi do dceřiných společností, přidružených podniků nebo společných podniků. V takových případech účetní jednotka bere toto v úvahu při určování informací, které se mají zveřejnit v souladu s odstavcem 82A. Například na účetní jednotce se může požadovat, aby uvedla agregovanou částku přechodných rozdílů související s investicemi do dceřiných společností, u nichž není odložený daňový závazek vykazován (viz odst. 81 písm. f)). Nelze-li spočítat částky nevykázaného odloženého daňového závazku (viz odstavec 87), nemohou být částky potenciálních daňových důsledků dividend, které se vztahují k těmto dceřiným společnostem prakticky zjistitelné.

88. Účetní jednotka zveřejňuje všechny daňově související podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněna aktiva a podmíněné závazky*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vzniknout např. z nevyřešených sporů s daňovými úřady. Obdobně, v případě změn daňových sazeb nebo daňových zákonů, které vešly v platnost nebo byly oznámeny po rozvahovém dni, zveřejní účetní jednotka jakékoliv podstatné dopady těchto změn na splatný a odložený daňový závazek nebo pohledávku (viz IAS 10 *Události po rozvahovém dni*).

DATUM ÚČINNOSTI

89. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrku za období počínající lednem 1998 nebo později s výjimkou uvedenou v odstavci 91. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 1998, zveřejní skutečnost, že použila tento standard místo IAS 12 *Účtování daní ze zisku*, schváleného v roce 1979.

90. Tento standard nahrazuje IAS 12 *Účtování daní ze zisku*, schválený v roce 1979.

91. Odstavce 52A, 52B, 65A, odst. 81 písm. i), 82A, 87A, 87B, 87C a zrušení odstavců 3 a 50 bude uplatněné pro roční účetní závěrky ([1]) za období počínající 1. lednem 2001 nebo později. Dřívější přijetí těchto ustanovení se doporučuje. Bude-li mít dřívější přijetí vliv na účetní závěrku, musí účetní jednotka tuto skutečnost zveřejnit.

([1]) Odstavec 91 používá termín „roční účetní závěrka“ v souladu s přesnější terminologií psaného textu, která je používána od roku 1998. Odstavec 89 ještě používá termín „účetní závěrka“.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 16

Pozemky, budovy a zařízení

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost rozeznat investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic. Základní problémy při účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v uznání aktiv, určení jejich účetních hodnot a ve vztahu k nim určení odpisových sazeb a snížení hodnot.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se použije při účtování pozemků, budov a zařízení, s výjimkou případů, kdy jiný standard požaduje nebo dovoluje odlišný účetní přístup.

3. Předmětem tohoto standardu nejsou:

   a) pozemky, budovy a zařízení, které jsou drženy pro prodej podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*;

   b) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz IAS 41 *Zemědělství*);

   c) uznání a ocenění aktiv průzkumu a hodnocení (viz IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*), nebo

   d) práva k nerostům a zásoby nerostné surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů.

   Nicméně tento standard bude aplikován na pozemky, budovy a zařízení užité k rozvoji nebo udržování aktiv popsaných v písmenech b)–d).

4. Ostatní standardy mohou vyžadovat uznání položky pozemků, budov a zařízení na základě přístupu odlišného od tohoto standardu. Například podle IAS 17 *Leasingy* se požaduje, aby účetní jednotka vyhodnotila uznání položky pronajatého pozemku, budovy a zařízení na základě převodu rizik a odměn. Nicméně i v těchto případech všechny ostatní aspekty účetního přístupu k těmto aktivům, včetně odepisování, podléhají požadavkům tohoto standardu.

5. Účetní jednotka použije tento standard na nemovitý majetek, který je budován nebo vyvíjen k budoucímu použití jako investice do nemovitostí, který však dosud nesplňuje definici „investice do nemovitosti" podle IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Jakmile je výstavba nebo vývoj nemovitosti dokončen, nemovitost se stává investicí do nemovitosti a požaduje se, aby účetní jednotka použila IAS 40. IAS 40 se rovněž vztahuje na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány pro pokračující budoucí užívání formou investice do nemovitosti. Účetní jednotka, která využívá u investic do nemovitostí model oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 40, použije v tomto standardu model oceňování pořizovacími náklady.

DEFINICE

6. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

   Pořizovací náklady aktiva jsou peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby, nebo – tam, kde je to na místě – částka přiřazená aktivu, když je prvotně uznáno podle specifických požadavků jiných standardů, např. IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

   Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady v účetní závěrce minus jeho zbytková hodnota.

   Odpis je systematickou alokací odepisovatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti.

   Specifická hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, jejichž vznik účetní jednotka očekává ze stálého užívání aktiva a z jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti, nebo které se očekávají v souvislosti s vyrovnáním závazku.

   Reálná hodnota je částka, za níž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami v transakci za obvyklých podmínek.

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

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která:

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

b) u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období.

Zpětně získatelná částka je vyšší z částek – čistá prodejní cena aktiva a jeho hodnota z užívání.

Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na konci očekávané doby použitelnosti.

Doba použitelnosti je buď:

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

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

UZNÁNÍ

7. Pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení se uznávají jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když:

a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky 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 zachyceny ve výsledovce při spotřebě. Nicméně hlavní náhradní díly a přídavná zařízení se klasifikují 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 tyto zachyceny jako 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 vypočte pořizovací náklady na veškeré své pozemky, budovy a zařízení podle uvedené zásady uznání v okamžiku, kdy dojde k jejich vynaložení. Uvedené pořizovací náklady zahrnují na počátku vynaložené náklady na pořízení nebo vybudování položky pozemků, budov a zařízení a náklady vzniklé následně rozšířením, výměnou části nebo servisem předmětné položky.

Počáteční pořizovací náklady

11. Pozemky, budovy a zařízení mohou být pořizovány z důvodů bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení, které bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užitky z jakýchkoli jednotlivě 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 se uznávají jako aktiva, protože umožňují účetní jednotce získat budoucí ekonomické užitky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. Např. výrobce chemických produktů může zavést do výroby nový chemický proces, který splňuje požadavky ochrany životního prostředí na výrobu a skladování nebezpečných chemikálií; související rozšíření účetní jednotky je uznáno jako aktivum, protože bez něho by účetní jednotka nebyla schopna vyrábět a prodávat chemikálie. Nicméně výsledná účetní hodnota takovéhoto aktiva a s ním souvisejících aktiv je hodnocena z hlediska snížení hodnoty v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

Následné výdaje

12. V souladu se zásadou uznání v odstavci 7 účetní jednotka nezahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na běžnou každodenní údržbu dané položky. Tyto náklady jsou zachyceny ve výsledovce v okamžiku jejich vynaložení. Náklady na běžnou každodenní údržbu 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. Části některých položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Například pec může vyžadovat nové vyzdění po určitém množství hodin používání nebo součásti interiéru letadla, jako jsou např. sedadla a kuchyňky, mohou vyžadovat několik výměn během životnosti konstrukce letadla. Položky

pozemků, budov a zařízení mohou být také pořízeny za účelem méně často opakované výměny, jako je například výměna vnitřních stěn budovy, nebo mohou představovat jednorázovou výměnu. V souladu se zásadou uznání podle odstavce 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na výměnu části takové položky v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání uvedených nákladů. Účetní hodnota těchto nahrazovaných částí je vyňata z rozvahy v souladu s ustanoveními tohoto standardu o vynětí z rozvahy (viz odstavce 67–72).

14. Podmínkou pro pokračování dobré funkce položky pozemků, budov a zařízení (například letadla) může být provádění pravidelných hlavních prověrek výskytu závad bez ohledu na to, zda jsou části položky vyměňovány. Při každém provedení hlavní prověrky se její náklady uznají za součást účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, pokud jsou splněna kritéria pro uznání. Jakákoliv zbývající účetní hodnota nákladů na předchozí prověrku je vyňata z rozvahy (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 odhadnuté náklady na podobnou budoucí prověrku použít jako údaj o tom, jaká byla pořizovací hodnota existující komponenty v době pořízení nebo vybudování položky.

OCENĚNÍ K OKAMŽIKU UZNÁNÍ

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

Součásti pořizovacích nákladů

16. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení zahrnují:

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 určení a zajištění stavu potřebného k používání aktiva v míře zamýšlené vedením účetní jednotky;

c) počáteční odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období.

17. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definované v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo při budování nebo pořizování 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 funkce aktiva, po odpočtu čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem v průběhu jeho uvádění do provozu (například vzorky vyrobené při testování zařízení), a

f) odměny profesním specialistům.

18. Účetní jednotka použije IAS 2 *Zásoby* na náklady spojené se vznikem závazku demontovat a vyřadit aktivum a uvést do původního stavu místo, kde je daná položka umístěna, které vznikly během určitého období v důsledku užívání položky k výrobě zásob v tomto období. Závazky plynoucí z nákladů účtovaných v souladu s IAS 2 nebo IAS 16 se uznávají a oceňují v souladu s 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 zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);

c) náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků) a

d) správní náklady a ostatní všeobecné režijní náklady.

20. Uznání pořizovacích nákladů jako součásti účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení končí, když se položka nachází na místě určení a ve stavu způsobilém k provozu v souladu s požadavky vedení účetní jednotky. Proto náklady vzniklé během užívání nebo při přemístění položky nejsou zahrnuty do účetní hodnoty této položky. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:

a) náklady vznikající během doby, kdy je položka schopna provozu způsobem podle požadavků vedení účetní jednotky, 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 projektováním nebo vývojem položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou zapotřebí k dopravě položky na místo instalace ani k uvedení položky do stavu potřebného k provozu v souladu s požadavky vedení účetní jednotky. Tyto nahodilé činnosti mohou vzniknout před projektováním nebo vývojem položky nebo během nich. Účetní jednotka může například dosáhnout příjmů tím, že do doby, než zahájí stavbu, bude staveniště využívat jako parkoviště. Protože tyto nahodilé činnosti nejsou třeba k přemístění položky na místo určení ani k uvedení položky do provozuschopného stavu podle požadavků vedení účetní jednotky, výnosy a související náklady takových nahodilých činností jsou uznány ve výsledovce a zahrnují se do příslušných kategorií výnosů a nákladů.

22. Náklady na pořízení aktiva vytvořeného vlastní činností jsou stanoveny při použití stejných principů jako u nakoupeného aktiva. Pokud předmětem běžné činnosti účetní jednotky je výroba podobných aktiv pro prodej, rovnají se obvykle vlastní náklady nákladům na vytvoření aktiv pro prodej (viz IAS 2). Proto jakékoli interní zisky jsou z těchto nákladů vyloučeny. Podobně také náklady způsobené abnormálními částkami za odpadový materiál, práci, nebo za jiné zdroje použité pro tvorbu aktiv vlastní činností se nezahrnují do pořizovacích nákladů aktiva. IAS 23 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení vytvořených vlastní činností.

Oceňování pořizovacích nákladů

23. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení představují hotovostní ekvivalent ceny k datu jejich uznání. Jestliže je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena na dobu pozdější než jsou obvyklé fakturační podmínky, rozdíl mezi peněžním ekvivalentem ceny a celkovou částkou platby se vykáže jako úrok za dobu trvání úvěru, pokud není takový úrok uznán v účetní hodnotě položky v souladu s povoleným alternativním přístupem dle IAS 23.

24. Jedna nebo více položek pozemků, budov a zařízení mohou být pořízeny směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující výklad se použije při směně jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale přiměřeně platí i pro všechny směny popsané v předcházející 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 hodnotu postoupeného aktiva nelze spolehlivě stanovit. Pořízená položka se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže ihned vyřadit postoupené aktivum. Pokud pořízená položka není oceněna reálnou hodnotou, jsou její pořizovací náklady rovny účetní hodnotě postoupeného aktiva.

25. Účetní jednotka určuje, zda jde o směnu s komerčním charakterem tím, že zhodnotí dopad provedené transakce na očekávané změny budoucích peněžních toků. Směna má komerční charakter, jestliže:

a) struktura (riziko, načasování a částky) peněžních toků přijatého aktiva získaného se od struktury peněžních toků postoupeného aktiva, nebo

b) se v důsledku směny změní specifická hodnota pro účetní jednotku dané části činností účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, a

c) rozdíl popsaný v písmenech a) a b) je v relaci k reálným hodnotám směněných aktiv významný.

Pro účely stanovení, zda směnná transakce má komerční charakter, musí specifická hodnota pro účetní jednotku dané části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, odrážet peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz může být zřejmý, aniž by účetní jednotka musela provádět podrobné propočty.

26. Reálnou hodnotu aktiva, pro nějž neexistují porovnatelné tržní transakce, lze spolehlivě stanovit, pokud a) kolísání rozumných odhadů reálné hodnoty není pro dané aktivum významné, nebo b) pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu je možné přiměřeně posoudit a použít je k odhadu reálné hodnoty. Jestliže je účetní

jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo postoupeného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů přijatého aktiva použije reálná hodnota postoupeného aktiva, ledaže by reálná hodnota přijatého aktiva byla evidentnější.

27. Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení najatých nájemcem u finančního leasingu se stanovují podle IAS 17 *Leasingy*.

28. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotace v souladu s IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

OCEŇOVÁNÍ PO OKAMŽIKU UZNÁNÍ

29. Účetní jednotka si musí zvolit jako účetní pravidlo model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 30 nebo přeceňovací model podle odstavce 31 a dané účetní pravidlo musí používat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení.

Model oceňování pořizovacími náklady

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

Přeceňovaní 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 prováděno 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 obyčejně zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotou položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem.

33. Není-li možné doložit tržní cenu, protože položka pozemků, budov a zařízení má zvláštní povahu, a podobné položky jsou prodávány jen velmi zřídka, s výjimkou prodeje v rámci prodeje celého podniku, bude účetní jednotka muset odhadnout reálnou hodnotu na základě výnosové metody nebo reprodukčních nákladů snížených o odpisy.

34. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení. Když se reálná hodnota aktiva významně liší od jeho 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 položka přeceněna pouze jednou za tři až pět let.

35. Jestliže dochází k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, všechny oprávky k datu přecenění jsou buď:

a) přepočteny proporcionálně ke změně brutto účetní hodnoty aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce. Tato metoda je často používána, když je aktivum přeceňováno pomocí indexu vztaženému k odepsaným reprodukčním nákladům;

b) eliminovány proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá 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, přecení se celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.

37. Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy, které účetní jednotka užívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých tříd jsou:

a) pozemky;

b) pozemky a budovy;

c) stroje;

d) lodě;

e) letadla;

f) motorové dopravní prostředky;

g) nábytek a inventář a

h) kancelářské zařízení.

38. Položky ve třídách pozemků, budov a zařízení jsou přeceněny současně, aby se předešlo selektivnímu přeceňování aktiv a vykazování částek v účetní závěrce, které jsou směsí nákladů a hodnot k různému datu. Nicméně třída aktiv by měla být přeceněna tak často, aby se zajistilo, že přecenění třídy aktiv bude kompletní v průběhu krátkého 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. Toto zvýšení bude však zachyceno ve výsledovce v rozsahu, ve kterém se ruší snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo zaznamenáno ve výsledovce.

40. Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení ve výsledovce. Snížení se však zachytí přímo na vrub vlastního kapitálu v položce fond z přecenění, a to nejvýše v rozsahu existujícího aktivního zůstatku fondu z přecenění, týkajícího se téhož aktiva.

41. Přírůstek 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 vyřazeno. 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 by měl být převedený přírůstek rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se nezachycuje ve výsledovce.

42. Účinky daní ze zisku, jestliže nějaké nastanou a vyplynou z přecenění pozemků, budov a zařízení, se vykazují a zveřejňují v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

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 rozdělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejích významných komponent a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory, bez ohledu na to, zda je vlastní nebo je předmětem finančního leasingu.

45. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít dobu použitelnosti a odpisovou metodu shodné s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné významné komponenty stejné položky. Takové komponenty lze při stanovení výše odpisů seskupit.

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 účetní jednotka má různá očekávání v souvislosti s posledně jmenovanými komponentami, může být nutné použít při odepisování zbytku aproximační techniku určení výše odpisů, a to způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby a/nebo dobu použitelnosti 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.

49. Odpis účtovaný za období se obvykle vykazuje ve výsledovce. Někdy jsou však budoucí ekonomické užitky obsažené v aktivu spotřebovány při výrobě jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu představuje část pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnuta do jeho účetní hodnoty. Například odepisování 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 nehmotné aktivum uznaného podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*.

Odepisovatelná částka a doba odepisování

50. Odepisovatelná částka aktiva musí být systematicky alokována na celou dobu použitelnosti.

51. Zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva je třeba prověřit nejméně jednou ročně při roční závěrce, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu či změny zaúčtovat jako změnu či změny účetního odhadu v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

52. Odpisy jsou uznány i v případě, že reálná hodnota aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota, a to tak dlouho, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesahuje jeho účetní hodnotu. Opravy a údržba aktiva nevylučují nutnost jejich odepisování.

53. Odepisovatelná částka aktiva je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi je zbytková hodnota aktiva často nepatrná, a proto je při výpočtu odepisovatelné částky nevýznamná.

54. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu, která se rovná účetní hodnotě aktiva nebo tuto účetní hodnotu přesahuje. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odepisovat, dokud zbytková hodnota následně neklesne na částku nižší, než je účetní hodnota aktiva.

55. Odepisování aktiva se zahájí okamžikem, kdy je aktivum připravené k užívání, tzn. jakmile se nachází na místě určení a je v provozuschopném stavu podle představ a požadavků vedení účetní jednotky. Odepisování aktiva končí buď ke dni, ke kterému je aktivum klasifikováno jako držené pro prodej (nebo je zahrnuto do skupiny, která je určena pro prodej) v souladu s IFRS 5, nebo ke dni vyřazení aktiva, podle toho, co nastane dříve. Odepisování proto nekončí, když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního užívání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě.

56. Budoucí ekonomické užitky ztělesněné v aktivu jsou účetní jednotkou spotřebovávány především jeho užíváním. Jiné faktory, jako např. technická nebo obchodní zastaralost a opotřebení za dobu nečinnosti aktiva často zapříčiňují pokles ekonomických užitků, které účetní jednotka očekávala od daného aktiva. V důsledku toho musí být pro určení dobu použitelnosti aktiva brány v úvahu všechny následující faktory:

a) očekávané užívání 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, při kterých je aktivum používáno, a plán 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 například datum ukončení souvisejících leasingů.

57. Doba použitelnosti aktiva je definována za podmínek očekávané užitečnosti aktiva pro účetní jednotku. Politika účetní jednotky v oblasti řízení aktiv může zahrnovat vyřazení aktiv po určité době nebo po spotřebě určité části ekonomických užitků ztělesněných v aktivu. Doba použitelnosti aktiva může tedy být kratší než jeho ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva vychází z 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 plynou užitky získané vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odepisuje způsobem, který odráží užitky odvozované z pozemku.

Odpisové metody

60. Použitá odpisová metoda odráží očekávaný způsob, kterým budou budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebovávány účetní jednotkou.

61. Odpisová metoda použitá pro aktiva by měla být periodicky prověřována, nejméně jednou ročně při roční závěrce a při výskytu významných změn v očekávaném rozložení spotřeby budoucích ekonomických užitků z těchto aktiv se změní metoda tak, aby odrážela změněné rozložení užitků. Takové změny se zaúčtují jako změny účetního odhadu v souladu s IAS 8.

62. K systematické alokaci odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti mohou být užívány různé odpisové metody. K těmto metodám patří lineární odpisy, odpisy ze snižujícího se základu a výkonové odpisy. Lineární odepisování 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 odrážejí očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků ztělesněných v odpisovaných aktivech. Tyto metody pak konzistentně používá v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užitků.

Snížení hodnoty

63. Ke zjištění toho, zda došlo u položky pozemků, budov a zařízení ke snížení hodnoty, použije účetní jednotka IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard vysvětluje, jak účetní jednotka kontroluje účetní hodnotu svých aktiv, jak se určuje jejich zpětně získatelná částka a kdy se uznává ztráta ze snížení hodnoty nebo kdy se toto uznání ruší.

64. [Zrušen]

Kompenzace snížení hodnoty aktiv

65. Kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do výsledovky v okamžiku, kdy se kompenzace stane splatnou.

66. Snížení hodnoty nebo ztráty u položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na kompenzace nebo platby kompenzací od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a účtují se samostatně následujícím způsobem:

a) snížení hodnoty položek pozemků, budov a zařízení se vykazuje v souladu s IAS 36;

b) vynětí vyřazených nebo zlikvidovaných položek pozemků, budov a zařízení z rozvahy se zachycuje v souladu s tímto standardem;

c) kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do výsledovky okamžikem, kdy se kompenzace stane splatnou;

d) pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení, které byly obnoveny, zakoupeny nebo vybudovány jako náhrada se určují v souladu s tímto standardem.

VYNĚTÍ Z ROZVAHY

67. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení se vyjme z rozvahy v následujících případech:

a) při vyřazení nebo

b) když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

68. Zisk nebo ztráta pocházející z vynětí položky pozemků, budov a zařízení z rozvahy se zahrnou do výsledovky, jakmile je položka vyňata z rozvahy (pokud IAS 17 nepožaduje jiné řešení při prodeji a zpětném leasingu). Zisk není považován za výnos.

69. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Při určování data vyřazení položky použije účetní jednotka kritéria stanovená v IAS 18 *Výnosy* k uznávání výnosů z prodeje zboží. IAS 17 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.

70. Jestliže v souladu se zásadou uznání v odstavci 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty položky, vyjme z rozvahy 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 pořízena nebo vybudována.

71. Zisk nebo ztráta plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení z rozvahy se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení (pokud existuje) a účetní hodnotou položky.

72. Pohledávka z titulu vyřazení položky pozemků, budov a zařízení je zpočátku uznána na úrovni reálné hodnoty. Je-li platba za položku opožděna, je pohledávka zpočátku zachycena na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a ekvivalentem ceny v hotovosti se podle IAS 18 vykazuje jako úrokový výnos odrážející efektivní zisk z pohledávky.

ZVEŘEJNĚNÍ

73. V účetní závěrce musí být pro každou třídu pozemků, budov a zařízení zveřejněny následující informace:

a) oceňovací báze použitá k určení brutto účetní hodnoty;

b) použité odpisové metody;

c) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby;

d) brutto účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to k začátku a ke konci období, a

e) přehled účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:

i) přírůstky,

ii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určených k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní 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 IAS 36,

v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve výsledovce v souladu s IAS 36,

vi) ztráty ze snížení hodnoty vrácené do výsledovky v souladu s IAS 36,

vii) odpisy,

viii) čisté kurzové rozdíly vznikající při 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) ostatní změny.

74. V účetní závěrce se zveřejní také následující informace:

a) existence a částky omezení nároků a pozemky, budovy a zařízení, které byly dány do zástavy jako záruka za závazky;

b) částka výdajů zahrnutá do účetní hodnoty u položky pozemků, budov a zařízení během výstavby;

c) částka smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení, a

d) 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 výsledovky.

75. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věcí 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 výsledovky nebo jako součást pořizovacích nákladů jiných aktiv v daném období a

b) oprávky na konci období.

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

a) zbytkové hodnoty;

b) odhadnuté výdaje na demontáž a odstranění položek pozemků, budov a zařízení a na uvedení místa do původního stavu;

c) dobu použitelnosti a

d) odpisové metody.

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 stanovení reálných hodnot položek;

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 přeceňovanou třídu 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 s IAS 36 účetní jednotka zveřejní informace o snížené hodnotě pozemků, budov a zařízení spolu s informacemi požadovanými odst. 73 písm. e) body iv)–vi).

79. Uživatelé účetních závěrek mohou také vzhledem ke svým potřebám považovat za relevantní následující informace:

a) účetní hodnota dočasně nevyužívaných pozemků, budov a zařízení;

b) účetní hodnota brutto plně odepsaných pozemků, budov a zařízení, které se stále používají;

c) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které jsou vyřazeny z užívání a drženy pro prodej podle IFRS 5, a

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

Účetním jednotkám se proto doporučuje zveřejňování těchto částek.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

80. Požadavky odstavců 24–26 týkající se počátečního ocenění položky pozemků, budov a zařízení pořízené směnou za jiná aktiva se užijí potenciálně pouze pro budoucí transakce.

DATUM ÚČINNOSTI

81. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

81A. Účetní jednotka použije změny v odstavci 3 pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů* pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

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

83. Tento standard nahrazuje tyto 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*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 17

Leasingy

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a zveřejňované údaje používané ve vztahu k leasingům.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá pro účtování všech leasingů jiných než:

   a) leasingů k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů a

   b) licenčních smluv na takové položky jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

   Tento standard se však nepoužívá jako základ pro oceňování u:

   a) nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*);

   b) investic do nemovitostí poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz 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 IAS 41).

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

DEFINICE

4. V tomto standardu se následující termíny používají v dále specifikovaném významu:

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

   Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.

   Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing.

   Nevypověditelný leasing je leasing, který lze vypovědět pouze:

   a) pokud je výpověď podmíněna událostí, která pravděpodobně nikdy nenastane;

   b) se souhlasem pronajímatele;

   c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem nebo

   d) pokud by nájemce musel zaplatit tak vysoké odstupné, že je již na počátku leasingu zřejmé, že pokračování leasingu je přiměřeně jisté.

   Počátek leasingu je buď datum uzavření leasingové smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními smluvními ustanoveními leasingu, podle okamžiku, který nastane dříve. K tomuto datu:

   a) se leasing klasifikuje jako operativní nebo finanční leasing a

   b) v případě finančního leasingu se stanoví částky, které budou uznány na počátku doby leasingu.

Počátek doby leasingu je datum, od něhož je nájemce oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému aktivu. Je to datum, ke kterému je leasing prvotně uznán (tj. jsou uznána aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).

Doba leasingu je nevypověditelná doba, po kterou má nájemce sjednán leasing aktiva, společně s dalšími dobami, po které má nájemce možnost pokračovat v leasingu aktiva, s dalšími platbami nebo bez nich, přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost využije.

Minimální leasingové platby jsou platby během doby trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, nákladů na služby a daní, které jsou placeny a refundovány pronajímateli, společně:

a) v případě nájemce, částky jím zaručené nebo zaručené s ním spřízněnou stranou, 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 však má nájemce možnost koupit aktivum za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu využití této opce, a pokud je možné na počátku leasingu důvodně očekávat, že bude tato možnost využita, zahrnují minimální leasingové platby minimální platby splatné během doby trvání leasingu do data očekávané realizace možného nákupu a platby požadované při jeho realizaci.

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

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 leasingu, ale bez omezení na dobu leasingu, během nějž lze očekávat spotřebu ekonomických užitků 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 zaplacena), 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.

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

Počáteční přímé náklady jsou přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k sjednávání a uzavření leasingu, s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobci nebo prodejci jako pronajímateli.

Hrubá investice do leasingu je souhrn:

a) minimálních leasingových plateb, které obdrží pronajímatel z finančního leasingu, a

b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou sazbou v leasingu.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

a) hrubou investicí do leasingu a

b) čistou investicí do leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty a) minimálních leasingových plateb a b) nezaručené zbytkové hodnoty rovnal souhrnu i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.

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

Podmíněné nájemné je ta část leasingových plateb, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na velikosti budoucího faktoru, který 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 závazek mohou obsahovat ustanovení o přizpůsobení výše leasingových plateb v případech změn nákladů na výstavbu nebo pořízení pronajímaného majetku nebo při změnách některých dalších měřítek nákladů nebo hodnot, jako například všeobecné cenové úrovně nebo výše pronajímatelových nákladů na financování leasingu v průběhu doby mezi počátkem leasingu a zahájením 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 nabýt vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy se někdy označují jako smlouvy o splátkovém prodeji.

KLASIFIKACE LEASINGŮ

7. Klasifikace leasingů přijatá v tomto standardu je založena na rozsahu, ve kterém rizika a odměny související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužité kapacity nebo technologické zastaralosti a kolísání návratnosti vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám. Odměny mohou být představovány očekáváním výnosových operací během ekonomické životnosti aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

8. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví.

9. Vzhledem k tomu, že transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě mezi nimi, je vhodné použít konzistentní definice. Aplikace těchto definic na odlišné okolnosti, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že stejný leasing bude pronajímatelem a nájemcem klasifikován odlišně. To může být například případ, kdy má pronajímatel užitek ze záruky za zbytkovou hodnotu poskytnuté stranou nespřízněnou s nájemcem.

10. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy ([1]). Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

a) leasing, kdy se na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce;

b) nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;

c) doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno;

d) k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb se při nejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva a

e) pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav.

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

11. Indikátory situací, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

a) pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce;

b) zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy na nájemném rovnající se větší části výtěžku z prodeje aktiva na konci leasingu) a

c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

12. Příklady a indikátory v odstavcích 10 a 11 nejsou vždy směrodatné. Jestliže z jiných charakteristických rysů jasně vyplývá, že leasing nepřevádí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, je leasing klasifikován jako operativní leasing. Může jít například o případy, kdy se na konci leasingu převádí vlastnictví aktiva za proměnlivou částku ve výši reálné hodnoty aktiva, nebo pokud je stanoveno podmíněné nájemné, v jejichž důsledku nejsou na nájemce převedena všechna podstatná rizika a odměny.

13. Klasifikace leasingu se provádí na počátku leasingu. Jestliže se nájemce a pronajímatel kdykoli dohodnou na takové změně jiných podmínek leasingu, než je obnovení leasingu, a způsobem, který by vyústil v odlišnou klasifikaci leasingu podle kritérií v odstavcích 7 až 12, a pokud by účinnost změn byla od počátku leasingu, pak revidované ujednání je považováno za nové ujednání po celou dobu platnosti smlouvy. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účely účetnictví.

14. Leasingy pozemků a budov se klasifikují jako operativní leasingy nebo finanční leasingy stejným způsobem jako leasingy jiných aktiv. Nicméně charakteristickým znakem pozemku je za normálních okolností neomezená ekonomická životnost, a jestliže se neočekává převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní doby, pak na nájemce nejsou obvykle převedena všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví; v takovém případě by leasing pozemku byl operativním leasingem. Úhrada provedená v době počátku leasingového vztahu nebo při převzetí předmětu leasingu, který je zachycen jako operativní leasing, představuje předplacené leasingové platby, které budou umořovány v průběhu doby trvání leasingu v souladu s rozložením užitků pocházejících z užívání předmětu leasingu.

15. V případě leasingu pozemků a budov tvoří pozemky a budovy složky, které se pro účely klasifikace leasingu posuzují samostatně. Jestliže se u obou složek očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu, obě složky se klasifikují jako finanční leasing, ať už se považují za jeden nebo dva leasingy, ledaže by bylo z dalších okolností zřejmé, že při leasingu nedochází k převodu všech podstatných rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví jedné nebo obou složek. Má-li pozemek neomezenou ekonomickou životnost, pak je ta složka, 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. Složka, která připadá na budovy, se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing v souladu s odstavci 7 až 13.

16. Kdykoli je to pro účely klasifikace a zachycení leasingu pozemků a budov nutné, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi složky připadající na pozemky a budovy proporcionálně k příslušným reálným hodnotám nároků pronajímatele na pozemky a budovy k počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě složky, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, ledaže by bylo zřejmé, že obě složky jsou klasifikovány jako operativní leasing: v takovém případě se celý leasing klasifikuje jako operativní leasing.

17. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla částka uznaná v souladu s odstavcem 20 a připadající na složku představovanou pozemky nevýznamná, 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 složek představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, pokud se nárok nájemce na pozemky a budovy klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu s 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 složek jinak nejistá.

19. V souladu s IAS 40 může nájemce klasifikovat podíly na nemovitostech vedených jako operativní leasing jako investici do nemovitosti. Jestliže tak učiní, o nároku na nemovitosti se účtuje, jako kdyby se jednalo o finančním leasing, navíc se na uznaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce pak pokračuje v účtování leasingu jako finančního leasingu, i kdyby nějaká následná událost změnila povahu nároku nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:

a) užívá nemovitost, která je posléze převedena na vlastnickou nemovitost za předpokládané náklady rovnající se reálné hodnotě k datu změny užívání; nebo

b) poskytne sub-leasing, kterým převede všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví nároku na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje o takovém sub-leasingu jako o finančním leasingu třetí straně, třebaže tato třetí strana o něm může účtovat jako o operativním leasingu.

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE NÁJEMCŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

20. Na počátku doby leasingu musí nájemci vykázat ve svých rozvahách 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 diskontní sazbou implicitní úroková sazba, je-li možné ji určit; jestliže to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Počáteční přímé náklady nájemce se přičítají k částce uznané jako aktivum.

21. Transakce a ostatní události jsou zaúčtovány a vykázány v souladu s jejich podstatou a finanční skutečností, a nikoli pouze v souladu s právní formou. I když z právního pohledu nemůže nájemce u leasingových smluv získat žádné vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a finanční realita spočívají v tom, že nájemce získává ekonomické užitky z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za přijetí závazku platit za toto právo částku blížící se k datu počátku leasingu reálné hodnotě najatého aktiva a odpovídajícím finančním nákladům.

22. Pokud by se takové leasingové operace nezobrazily v rozvaze nájemce, jsou ekonomické zdroje a výše závazků účetní jednotky podhodnoceny, a dochází tak ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen v rozvaze nájemce jako aktivum a zároveň 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 uznané jako aktivum.

23. Není vhodné, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako snížení hodnoty najatých aktiv. Pokud se závazky pro účely jejich vykázání v rozvaze člení na běžné a dlouhodobé, stejné rozlišení se použije i na závazky z leasingu.

24. Počáteční přímé náklady jsou často vynakládány v souvislosti se specifickými leasingovými činnostmi, jako je například projednávání a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k aktivitám nájemce v rámci finančního leasingu, jsou přičteny do částky uznané jako aktivum.

Následné ocenění

25. Minimální leasingové platby se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány do jednotlivých období během doby leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková sazba u zbývajícího zůstatku závazku. Podmíněné nájemné se stává nákladem v obdobích, ve kterých bylo vynaloženo.

26. V praxi může nájemce k alokaci finančních nákladů do období během doby leasingu použít pro zjednodušení výpočtu nějakou formu aproximace.

27. V důsledku finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak náklady na odpisy v případě odepisovatelného aktiva, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odepisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která je užita pro vlastní aktiva, a uznané odpisy musí být vypočteny v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Není-li dostatečná jistota, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, musí být aktivum plně odepsáno během doby leasingu nebo doby použitelnosti, podle toho, která z těchto dob je kratší.

28. Částka odpisu najatého aktiva je alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, a to na systematické bázi konzistentní s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Je-li dostatečně jisté, že na nájemce přejde vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva; jinak je aktivum odepsáno po dobu leasingu nebo po dobu použitelnosti podle toho, která z těchto dob je kratší.

29. Součty odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období jsou zřídkakdy stejné jako leasingové platby splatné za dané období, a tudíž je nevhodné, aby byly splatné leasingové platby jednoduše uznány jako náklady. V této souvislosti není pravděpodobné, aby se po začátku doby leasingu rovnala částka aktiva souvisejícímu závazku.

30. K určení, zda došlo ke snížení hodnoty najatého aktiva, použije účetní jednotka IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv.*

31. Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*, dále zveřejňují následující informace týkající se finančního leasingu:

a) pro každou třídu aktiv jejich čistou účetní hodnotu k rozvahovému dni;

b) porovnání rozdílu mezi souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni a jejich současnou hodnotou. Kromě toho musí účetní jednotka zveřejnit úhrn budoucích minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:

i) do jednoho 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 údaje:

i) na jakém základě se stanovuje podmíněné placené nájemné,

ii) existence a podmínky opcí na prodloužení nebo nákup a eskalační doložky a

iii) omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečného dluhu a dalšího leasingu.

32. Nájemci jsou u aktiv najatých formou finančního leasingu dále povinni splnit požadavky na zveřejnění podle IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

Operativní leasingy

33. Leasingové platby v rámci operativního leasingu se vykazují jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele ([1]).

34. U operativních leasingů jsou leasingové platby (s výjimkou nákladů na takové služby, jako je např. pojištění a údržba) vykazovány jako náklad rovnoměrně, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele, a to i v případech, když platby nejsou realizovány na této základně.

35. Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7, dále zveřejňují následující informace týkající se operativního leasingu:

a) souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nevypověditelný operativní leasing pro každé z následujících období:

i) do jednoho roku,

ii) od jednoho do pěti let,

iii) nad pět let;

([1]) Viz také SIC-15 *Operativní leasingy – pobídky.*

b) souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nevypověditelného sub-leasingu k rozvahovému dni;

c) leasingové a sub-leasingové platby vykázané 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 neomezujících se na následující údaje:

i) na jakém základě se stanovuje podmíněné placené nájemné,

ii) existence a podmínky opcí na prodloužení nebo nákup a eskalační doložky a

iii) omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečného dluhu a dalších leasingů.

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PRONAJÍMATELŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

36. Pronajímatelé vykazují aktiva držená v rámci finančního leasingu ve svých rozvahách a prezentují je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.

37. V rámci finančního leasingu jsou všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z právního vlastnictví převáděny pronajímatelem, a proto pronajímatel zachází s pohledávkami z leasingových plateb jako se splátkami jistiny a s finančním výnosem určeným k úhradě a odměně pronajímatele za jeho investici a služby.

38. Pronajímatel často vynakládá počáteční přímé náklady, např. provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou přírůstkové a přímo přiřaditelné k projednání a uzavření leasingové smlouvy. Nezahrnují obecné režijní náklady, např. prodejní a odbytové náklady. U finančních leasingů, mimo leasingů poskytovaných výrobci nebo obchodníky, jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a snižují částku výnosů uznaných za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek z finančního leasingu; není třeba je zvlášť přičítat; Náklady výrobců a obchodníků-pronajímatelů na projednání a uzavření leasingu jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čisté investice do leasingu a jsou uznány jako náklad v období, kdy je uznán zisk z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle na počátku doby leasingu.

Následné 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 platby vztahující se k období, s výjimkou nákladů na služby, jsou účtovány 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 došlo ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, je revidováno rozložení výnosů za dobu leasingového vztahu a okamžitě uznána jakákoli redukce již časově rozlišených výnosů.

41A. Aktivum pro finanční leasing je klasifikováno jako držené pro prodej (nebo zahrnuto do skupiny k prodeji, která je klasifikována jako držená pro prodej) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti* a zaúčtováno v souladu s tímto IFRS.

42. Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, vykážou 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 bude omezen na ten, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednání a uzavření leasingových smluv uznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, jsou uznány jako náklad v období, kdy je uznán zisk z prodeje.

43. Výrobci nebo obchodníci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. Finanční leasing aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo obchodníkem vede ke vzniku dvou druhů výnosů:

a) zisk nebo ztráta z prodeje rovnající se zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato za běžných prodejních cen se zohledněním objemových nebo obchodních slev, a

b) finanční výnos po dobu trvání nájmu.

44. Výnosem z prodeje uznaným na počátku doby leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo obchodníkem, je reálná hodnota aktiva nebo, pokud je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové sazby. Náklad na prodej uznaný na počátku doby leasingu je stanoven jako pořizovací cena nebo jako účetní hodnota, pokud se liší, pronajatého majetku po odečtení současné hodnoty nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk z prodeje, který se uznává v souladu s postupy účetní jednotky užívanými pro přímé prodeje.

45. Výrobci nebo obchodníci, kteří jsou pronajímateli, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takové úrokové míry může mít za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou udávány uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje je omezen výší zisku, kterého by bylo dosaženo při užití tržní úrokové míry.

46. Náklady výrobce nebo obchodníka-pronajímatele vznikající při sjednání a uzavření smlouvy o finančním leasingu jsou uznány jako náklad na počátku doby trvání leasingu, protože se u výrobců a obchodníků souvisejí hlavně se ziskem z prodeje.

47. Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7, dále zveřejňují následující informace týkající se finančního leasingu:

a) porovnání rozdílu mezi hrubou investicí do leasingu a současnou hodnotou pohledávky z minimálních leasingových plateb zjištěnou k rozvahovému dni. Dále účetní jednotka zveřejní hrubou investici do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni pro každé z následujících období:

i) do jednoho roku,

ii) od jednoho do pěti let,

iii) nad pět let;

b) nerealizované finanční výnosy;

c) nezaručené zbytkové hodnoty přirostlé ve prospěch pronajímatele;

d) kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových plateb;

e) podmíněné nájemné uznané 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 ze zrušených leasingů.

Operativní leasingy

49. Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých rozvahách podle povahy aktiva.

50. Výnos z operativního leasingu je uznáván ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela zmenšování přínosů z pronajímaného aktiva ([1]).

51. Náklady, včetně odpisů, vynaložené na zajištění výnosů z leasingu jsou uznány jako náklad. Výnos z leasingu (s výjimkou příjmů ze služeb, jako jsou např. pojištění nebo údržba) je uznán rovnoměrně po dobu trvání leasingu i v případě, že příjmy nejsou založeny na této bázi, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela zmenšování přínosů z pronajatého aktiva.

52. Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáváním a uzavřením smlouvy o operativním leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a uznávají se jako náklad během doby trvání leasingu na stejném základě jako výnos z leasingu.

53. Odpisová pravidla pro odepisovatelná pronajatá aktiva musí být konzistentní s normálními pravidly pro odepisování u pronajímatele pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu s IAS 16 a IAS 38.

54. K určení, zda došlo k snížení hodnoty pronajatého aktiva, použije účetní jednotka IAS 36.

([1]) Viz také SIC-15 *Operativní leasingy – pobídky.*

55. Výrobce nebo obchodník-pronajímatel nevykáže při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.

56. Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7, dále zveřejňují v případě následující informace týkající se operativních leasingů:

a) souhrn budoucích minimálních leasingových plateb z nevypověditelných operativních leasingů, a to pro každé z následujících období:

i) do jednoho roku,

ii) od jednoho do pěti let,

iii) nad pět let;

b) celkové podmíněné nájemné uznané jako výnos daného období;

c) obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.

57. Na pronajímatele se u aktiv pronajatých formou operativního leasingu dále vztahují požadavky na zveřejnění dle IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

58. Operace prodeje a zpětného leasingu zahrnuje prodej aktiva a zpětný nájem stejného aktiva. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože jsou sjednávány v rámci jednoho balíku. Účetní přístup k operaci prodeje a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.

59. Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k finančnímu leasingu, jakýkoliv přebytek výtěžku z prodeje nad vykázanou účetní hodnotou nesmí prodávající-nájemce uznat okamžitě jako výnos. Namísto toho se odloží a umořuje po dobu trvání leasingu.

60. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel peněžní prostředky nájemci s pronajímaným aktivem jako zárukou. Z tohoto důvodu není vhodné považovat přebytek mezi výtěžkem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově odložen a umořován po dobu trvání leasingu.

61. Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je jasné, že je operace založena na reálné hodnotě, jakýkoliv zisk a ztráta se uznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, jakýkoliv zisk nebo ztráta se uznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami stanovenými pod úrovní tržní ceny. V tomto případě musí být ztráta odložena a kompenzována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotou se odloží a umořuje 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 jakýkoliv 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 vykázaná účetní hodnota aktiva, uzná 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 s IAS 36.

65. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na operace prodeje a zpětného leasingu. Požadovaný popis významných leasingových smluv směřuje ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanovení příslušné smlouvy nebo podmínek operací prodeje a zpětného leasingu.

66. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria na samostatné zveřejnění podle IAS 1 *Sestavování a zveřejňování 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 IAS 17 (novelizovaný v roce 1997) použije změny provedené tímto standardem zpětně na všechny leasingy, nebo, pokud IAS 17 (novelizovaný v roce 1997) nebyl použit zpětně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingy, které vstoupily v platnost po první aplikaci uvedeného standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

69. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ IAS 17 (NOVELIZOVANÉHO V ROCE 1997)

70. Tento standard nahrazuje IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 1997).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 18

Výnosy

CÍL

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

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard musí být aplikován na účtování výnosů vznikajících z následujících transakcí a událostí:

   a) prodej zboží;

   b) poskytování služeb a

   c) užití aktiv účetní jednotky jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.

2. Tento standard nahrazuje IAS 18 *Výnosy*, schválený v roce 1982.

3. Zboží zahrnuje účetní jednotkou vyrobené statky určené k prodeji a rovněž statky nakoupené s cílem dále je prodat, jako třeba obchodní zboží zakoupené maloobchodníkem nebo pozemky a jiný majetek držený pro další prodej.

4. Poskytování služeb zahrnuje obvykle vykonání smluvně sjednaného úkolu v průběhu sjednaného období. Služby mohou být poskytovány během jednoho období anebo během více období. Některé smlouvy na poskytování služeb se přímo vztahují ke smlouvám o zhotovení, např. smlouvy na služby vedoucích projektu nebo architektů. Výnos z těchto smluv v tomto standardu upraven není, ale zachází se s ním v souladu s požadavky pro smlouvy podle IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*.

5. Aktiva účetní jednotky užívaná jinými stranami přinášejí výnosy v podobě:

   a) úroku – účtovaného za užití peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných účetní jednotce;

   b) licenčních poplatků – účtovaných za užití dlouhodobých aktiv účetní jednotky, např. patentů, obchodních známek, autorských práv a počítačového softwaru, a

   c) dividend – rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

6. Tento standard se nezabývá výnosy vznikajícími z:

   a) leasingových smluv (viz IAS 17 *Leasingy*);

   b) dividend plynoucích z investic účtovaných ekvivalenční metodou (viz IAS 28 *Investice do přidružených podniků*);

   c) pojistných smluv u pojišťoven zahrnutých v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

   d) změn v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich vyřazení (viz IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*);

   e) změn v hodnotě jiných krátkodobých aktiv;

f) prvotního vykázání a změn reálné hodnoty biologických aktiv vztahujících se k aktivitám v zemědělství (viz IAS 41 *Zemědělství*);

g) prvotní vykázání zemědělské produkce (viz IAS 41 *Zemědělství*) a

h) těžby nerostů.

DEFINICE

7. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

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

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

OCEŇOVÁNÍ VÝNOSŮ

9. Výnosy musí být oceněny v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty ([1]).

10. Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi účetní jednotkou a kupujícím či uživatelem aktiva. Je oceněna na základě reálné hodnoty ekvivalentu již přijatého nebo nárokovaného, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.

11. Ve většině případů je protihodnota ve formě peněz nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosu je peněžní částkou nebo částkou peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Pokud je však příjem peněz či peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota úhrady může být nižší než nominální obnos přijatých nebo nárokovaných peněz. Účetní jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný úvěr nebo může od kupujícího přijmout na úhradu prodaného zboží směnku s úrokovou sazbou nižší, než je tržní úroková míra. Pokud taková dohoda ve skutečnosti tvoří finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. Touto sazbou je jedna ze dvou následujících sazeb, a to ta, kterou lze stanovit transparentnějším způsobem:

a) převažující sazba pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika, nebo

b) úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží nebo služeb za hotové.

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

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

([1]) Viz také SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*.

IDENTIFIKACE TRANSAKCE

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

PRODEJ ZBOŽÍ

14. Výnos z prodeje zboží musí být vykázán, jsou-li splněny všechny následující podmínky:

a) účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;

b) účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;

c) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;

d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky, a

e) vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

15. Určení toho, kdy účetní jednotka převedla významná rizika a odměny z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje přezkoumání okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u většiny prodejů v maloobchodě. V jiných případech je převod rizik a odměn z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.

16. Ponechá-li si účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a případ se nezachycuje jako výnosy. Účetní jednotka si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si účetní jednotka smí významná rizika a odměny z vlastnictví ponechat, jsou následující:

a) pokud účetní jednotka má stále závazek vyplývající z nedostatečného plnění, nekrytý běžnou zárukou;

b) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;

c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, přičemž instalace je ve smlouvě významnou složkou a účetní jednotka ji dosud nedokončila, a

d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a účetní jednotka nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů.

17. Když si účetní jednotka podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Např. prodávající si může podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tom případě, jestliže účetní jednotka převedla významná rizika a odměny z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Jiným příkladem účetní jednotky, která si ponechává výhradně nevýznamné riziko z vlastnictví, může být maloobchodní prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou vykázány výnosy v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vracené částky a zachytí k nim příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.

18. Výnosy jsou uznány pouze v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užitky s transakcí spojené účetní jednotce skutečně poplynou. Za určitých okolností to nemusí být pravděpodobné, dokud není protihodnota přijata nebo dokud není nejistota odstraněna. Např. může být nejisté, zda zahraniční státní úřad udělí povolení poukázat úhradu z prodeje v zahraničí. Je-li povolení uděleno, je odstraněna nejistota a transakci je možno zachytit jako výnos. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.

19. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci nebo k jiné stejné události, se zachycují současně; tento proces se obvykle označuje jako přiřazování nákladů k výnosům. Náklady, včetně záruk a dalších nákladů, které vzniknou po odeslání zboží, mohou být obvykle spolehlivě oceněny, jsou-li splněny ostatní podmínky pro vykázání výnosů. Výnosy se ovšem nemohou vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady; v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje daného zboží vykázat jako závazek.

POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB

20. Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí musí být provedeno odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:

a) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;

b) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky;

c) k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a

d) vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny ([1]).

21. Pokud je při účtování výnosu užito odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to často jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody nastávají výnosy v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Zachycení výnosů na tomto základě dává užitečnou informaci o rozsahu poskytované služby a o provedených výkonech během období. Také IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* požaduje zachycení výnosu na této bázi. Požadavky uvedeného standardu lze obecně aplikovat při účtování výnosů a souvisejících nákladů transakce zahrnující poskytování služeb.

22. Výnos je zachycen pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že do účetní jednotky poplynou ekonomické užitky s transakcí spojené. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.

23. Účetní jednotka je obecně schopna učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodla na následujícím:

a) na vymahatelných právech každého z účastníků, která se týkají služby a která mají být účastníky poskytnuta a přijata;

b) na protihodnotách, které mají být vyměněny, a

c) na způsobu a podmínkách vypořádání.

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné, aby měla vnitřní finanční rozpočetnictví a výkaznictví. Účetní jednotka přezkoumává a v případě nezbytnosti reviduje odhady výnosů v závislosti na tom, jak jsou služby vykonávány. Požadavek takových revizí však nutně neznamená, že výsledek transakce nelze spolehlivě odhadnout.

24. Stupeň dokončení transakce může být stanoven řadou metod. Účetní jednotka použije tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. V závislosti na povaze transakce mohou metody zahrnovat:

a) přehled a analýzy vykonaného díla;

b) služby poskytnuté do současného data jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty, nebo

c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do dosud vynaložených nákladů se zahrnují pouze náklady odpovídající dosud poskytnutým službám. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již poskytnutými službami nebo se službami, které mají být poskytnuty.

Splátky a zálohy přijaté od zákazníků často neodpovídají skutečně vykonaným službám.

([1]) Viz také SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu* a SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby.*

25. Pro potřeby praxe se v situaci, kdy jsou služby poskytovány prostřednictvím neurčitého počtu úkonů v průběhu určitého časového období, výnosy uznávají rovnoměrně po dané časové období, není-li zřejmé, že stupeň dokončení lze lépe zachytit jinou metodou. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než jiné úkony, vykázání výnosů se odsune až do vykonání tohoto významného úkonu.

26. Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, jež zahrnuje poskytování služeb, výnosy pak musí být vykázány pouze v rozsahu těch účtovaných nákladů, které lze zpětně získat.

27. V průběhu počátečních etap transakce se často stává, že nelze spolehlivě odhadnout její výsledek. Přesto však může být pravděpodobné, že náklady vynaložené na transakci budou účetní jednotce uhrazeny. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž zpětné získání lze očekávat. Protože nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, zisk se nevykazuje.

28. Nemůže-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce a není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou zpětně získány, výnosy nejsou uznány a vynaložené náklady se zúčtují do výsledku. Pokud pominou nejistoty, které spolehlivému odhadu výsledku smlouvy bránily, zachycují se výnosy podle článku 20 spíše než podle článku 26.

ÚROK, LICENČNÍ POPLATKY A DIVIDENDY

29. Výnosy vznikající z užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, jako např. úrok, licenční poplatky nebo dividendy, musí být zachyceny podle východisek stanovených v odstavci 30, pokud:

a) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky, a

b) částka výnosu může být spolehlivě oceněna.

30. Výnosy se uznávají podle následujících východisek:

a) úrok musí být vykázán použitím metody efektivní úrokové sazby tak, jak je uvedeno v IAS 39, odstavec 9 a AG5–AG8;

b) licenční poplatky musí být zachyceny na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy a

c) dividendy musí být vykázány, jakmile vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

31. [Zrušen]

32. Pokud nabíhá nesplacený úrok již před pořízením úročené investice, je nutné následně inkasované úroky rozdělit mezi období před pořízením a po pořízení; výnosem je však výhradně ta část úroků, která se vztahuje k období po pořízení. Jsou-li u majetkových cenných papírů stanoveny dividendy z čistého zisku dosaženého před pořízením cenného papíru, odečítají se tyto dividendy od pořizovací ceny příslušných cenných papírů. Jestliže uskutečnit taková rozdělení je bez použití postupů závislých na vlastním uvážení obtížné, jsou dividendy vykazovány jako výnosy, pokud nemají zřetelný charakter zpětného získání části nákladů na pořízení majetkových cenných papírů.

33. Licenční poplatky se časově rozlišují v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy a jsou zpravidla na stejném základě i vykazovány, pokud nelze považovat za přiměřenější jejich uznání jako výnosů na jiné systematické a racionální bázi.

34. Výsledek transakce je výnosem výhradně tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomické užitky s transakcí spojené poplynou do účetní jednotky. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů spíše než jako úprava částek původně zachycených výnosů.

ZVEŘEJNĚNÍ

35. Účetní jednotka zveřejní:

a) účetní postupy přijaté pro vykazování výnosů včetně metod přijatých pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;

b) částky všech významných výnosových kategorií vykázaných během účetního období včetně výnosů vyplývajících z:

i) prodeje zboží,

ii) poskytování služeb,

iii) úroku,

iv) licenčních poplatků,

v) dividend a

c) částku výnosů vzešlých ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé z významných kategorií výnosů.

36. Účetní jednotka zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat ze záručních nákladů, reklamací, pokut nebo možných ztrát.

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 19

Zaměstnanecké požitky

CÍL

Cílem standardu je popsat účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala:

a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytoval své služby výměnou za zaměstnanecké požitky vyplácené v budoucnosti, a

b) náklad v okamžiku, kdy spotřeboval ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard bude použit zaměstnavatelem při účtování o všech zaměstnaneckých požitcích, s výjimkou těch, na které se vztahuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

2. Tento standard se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků (viz IAS 26 *Penzijní plány*).

3. Tento standard se použije pro všechny zaměstnanecké požitky, včetně požitků vyplývajících z:

   a) formálních plánů nebo jiných formálních dohod mezi účetní jednotkou a jednotlivými zaměstnanci, skupinami zaměstnanců nebo jejich zástupci;

   b) zákonných požadavků nebo oborových programů, dle kterých účetní jednotka přispívá do národních, státních, oborových nebo jiných sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, nebo

   c) mimosmluvních závazků vyplývajících z praxe účetní jednotky. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než vyplácet zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.

4. Zaměstnanecké požitky zahrnují:

   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 nejsou zcela splatné během dvanácti měsíců po skončení daného období, podíly na zisku, odměny a odložené odměny, a

   d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.

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

5. Zaměstnanecké požitky zahrnují požitky poskytované buď zaměstnancům, nebo jejich rodinným příslušníkům a mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) buď přímo zaměstnancům, nebo jejich manželům (manželkám), dětem nebo jiným rodinným příslušníkům, popř. jiným osobám, jako například pojišťovně.

6. Zaměstnanec může poskytovat účetní jednotce své služby na plný úvazek, částečný úvazek, trvale, příležitostně nebo dočasně. Pro potřeby tohoto standardu se mezi zaměstnance zahrnují i ředitelé a ostatní řídící zaměstnanci.

DEFINICE

7. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce příslušné služby.

Požitky po skončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.

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

Plány definovaných příspěvků jsou plány požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí účetní jednotka pevně stanovené příspěvky do samostatně spravovaného fondu a nemá žádnou právní nebo mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatečná aktiva na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích.

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

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

a) sdružují aktiva přispívaná různými účetními jednotkami, které nejsou pod společnou kontrolou, a

b) používají tato aktiva k poskytování požitků zaměstnancům z více než jedné účetní jednotky na principu, že výše příspěvků a požitků jsou stanoveny bez ohledu na to, která účetní jednotka zaměstnává dotyčné zaměstnance.

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

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

a) rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do penze, nebo

b) rozhodnutí zaměstnance dobrovolně ukončit pracovní poměr výměnou za tyto požitky.

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

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

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

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

Plán aktiv zahrnuje:

a) aktiva držená dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků a

b) oprávněné pojistné smlouvy.

Aktiva držená dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků jsou aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazující účetní jednotkou), která:

a) jsou držena účetní jednotkou (fondem), která je právně oddělená od vykazující účetní jednotky a existuje pouze za účelem vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků, a

b) lze jich použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici vykazující účetní jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vrácena vykazující účetní jednotce s výjimkou:

i) zbývající aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků a to jak plánu, tak vykazující účetní jednotky, nebo

ii) tato aktiva se vracejí vykazující účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Oprávněná pojistná smlouva je pojistná smlouva ([1]) vystavená pojišťovatelem, který není spřízněnou stranou vykazující účetní jednotky (jak je definováno v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), pokud plnění z pojistné smlouvy:

a) může být použito pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků podle plánu definovaných požitků a

b) nejsou k dispozici vykazující účetní jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazující účetní jednotce, s výjimkou kdy:

i) plnění představuje přebytek aktiv, který není nutný pro pokrytí všech souvisejících závazků ze zaměstnaneckých požitků, nebo

ii) plnění se vrací účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

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

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

Zisky nebo ztráty z titulu pojistně-matematických odhadů zahrnují:

a) korekce na základě skutečnosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími odhady a skutečností) a

b) dopady změn pojistně-matematických odhadů.

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

KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

8. Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují položky jako:

a) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;

b) krátkodobé placené volno (jako placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená), kdy se čerpání volna předpokládá v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byly poskytnuty ze strany zaměstnanců příslušné služby;

c) podíly na zisku a odměny vyplácené v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byla poskytnuta ze strany zaměstnanců příslušná služba, a

d) nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance.

9. Účtování krátkodobých požitků se řídí obecnými principy, neboť se zde nevyžadují k ocenění závazků či nákladů žádné pojistně-matematické odhady a nevyskytují se zde žádné zisky nebo ztráty z úprav pojistně-matematických odhadů. Navíc se při oceňování závazků z krátkodobých zaměstnaneckých požitků neprovádí diskontování.

([1]) Oprávněná pojistná smlouva nemusí být nezbytně pojistná smlouva, jak je definována v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

Uznání a vyčíslení

Všechny krátkodobé zaměstnanecké požitky

10. Pokud poskytuje zaměstnanec účetní jednotce v průběhu účetního období svoje služby, účetní jednotka nediskontovanou hodnotu krátkodobého zaměstnaneckého požitku, jehož výplatu lze výměnou za poskytnuté služby očekávat, vykáže:

a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení všech předem vyplacených částek. Pokud již vyplacená částka přesahuje nediskontovanou hodnotu požitku, vykáže účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v tom rozsahu, v jakém má tento přeplatek za následek např. snížení budoucích plateb nebo nárok na vrácení již vyplacených částek, a

b) jako náklad, pokud jiný IAS nevyžaduje nebo nepovoluje zahrnutí požitků do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*).

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

Krátkodobá placená volna

11. Účetní jednotka vykáže očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek v podobě placeného volna podle odstavce 10 takto:

a) v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy pracovníci poskytli služby, které převyšují jejich nárok na budoucí placené volno, a

b) v případě nekumulativního placeného volna tehdy, kdy se absence pracovníka uskutečnila.

12. Účetní jednotka může poskytovat pracovníkům placené volno z různých důvodů, jako je např. dovolená, nemoc, dočasná invalidita, mateřská dovolená, činnost porotce, vojenská služba apod. Nárok na placené volno se rozlišuje do dvou kategorií:

a) kumulativní volno a

b) nekumulativní volno.

13. Kumulativní placené volno je takové volno, které se přenáší do příštích období a může být v příštích obdobích čerpáno, nebyl-li nárok plně čerpán v období běžném. Nárok na kumulativní placené volno může být buď nepodmíněný dalším trváním zaměstnaneckého poměru (jinými slovy zaměstnanci mají nárok na peněžitou náhradu za nevyčerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru), nebo podmíněný dalším trváním pracovního poměru (pracovníci nemají nárok na peněžitou náhradu za nečerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru). Závazek účetní jednotce vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Závazek existuje a je vykázán i v případě, je-li nárok na placené volno podmíněný, tj. podmíněn trváním pracovního poměru, ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpáním kumulativního podmíněného nároku, může výši závazku ovlivnit.

14. Účetní jednotka vyčíslí očekávaný náklad na kumulativní placená volna v částce, kterou předpokládá vyplatit v důsledku nevyčerpaného nároku pracovníků na toto volno nahromaděného k rozvahovému dni.

15. Způsob stanovení výše závazku uvedený v předchozím odstavci a vycházející z částky plateb očekávaných v budoucnosti je založen na prostém faktu kumulování zaměstnaneckého požitku. V řadě případů však nemusí účetní jednotka provádět podrobný výpočet, aby došla k závěru, že neexistuje významný závazek z titulu nečerpaného placeného volna. Například závazek z titulu placené nemocenské dovolené bude významný pouze tehdy, pokud existuje formální či neformální postup, který stanoví, že nevyčerpaná nemocenská dovolená může být převedena na placenou dovolenou.

Příklad ilustrující odstavce 14 a 15

Účetní jednotka zaměstnává 100 pracovníků, z nichž každý má nárok na pět pracovních dní placené nemocenské dovolené ročně. Toto volno může být čerpáno jednak v běžném roce, jednak v roce bezprostředně následujícím. Volno se čerpá nejprve z nároku běžného roku a teprve potom z nároku přeneseného z roku předchozího (metoda LIFO). K 30. prosinci 20X1 činí průměrný nevyčerpaný nárok dva dny na jednoho pracovníka. Na základě minulých zkušeností účetní jednotka očekává, že 92 pracovníků nevyčerpá v roce 20X2 více než pět dnů placené nemocenské dovolené, u zbývajících 8 pracovníků se očekává průměrné čerpání 6,5 dne na jednoho pracovníka.

Účetní jednotka očekává, že v důsledku nevyčerpaného nároku nahromaděného k 31. prosinci 20X1 bude povinna zaplatit dalších 12 dnů nemocenské dovolené (1,5 dne u každého z 8 pracovníků). Vykáže proto závazek odpovídající 12 dnům placené nemocenské dovolené.

16. Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřenášejí. Propadají, není-li nárok běžného období plně využit, a při ukončení pracovního poměru nevzniká zaměstnanci nárok na finanční kompenzaci nečerpaného zůstatku takového volna. Toto běžně platí pro placenou nemocenskou dovolenou (v rozsahu, o který nečerpaný nárok běžného období nezvyšuje nárok v období následujícím), mateřskou dovolenou či placené volno pro činnost porotce nebo pro vojenskou službu. V tomto případě účetní jednotka vykazuje závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť činnost zaměstnance výši požitku nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

17. Účetní jednotka vykazuje očekávaný náklad na výplatu podílu na zisku či na výplatu odměn dle odstavce 10 tehdy a pouze tehdy, když:

a) účetní jednotka má právní nebo mimosmluvní povinnost takové výplaty na základě minulých událostí provést a

b) je možno provést spolehlivý odhad závazku.

Současný závazek existuje tehdy a pouze tehdy, když účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než provést výplatu.

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

Příklad ilustrující odstavec 18

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

Účetní jednotka vykáže závazek a náklad ve výši 2,5 % ze zisku.

19. Účetní jednotka nemusí mít žádnou zákonnou povinnost vyplácet odměny. Nicméně je zvykem, že účetní jednotka v určitých případech odměny vyplácí. V takových případech vzniká účetní jednotce mimosmluvní závazek, neboť nemá žádnou jinou reálnou alternativu než odměny vyplatit. Při stanovení výše takového závazku bere účetní jednotka v úvahu možnost, že část pracovníků ukončí pracovní poměr, aniž by jim byla odměna vyplacena.

20. Účetní jednotka může provést spolehlivý odhad svého právního či mimosmluvního závazku plynoucího z plánu výplat podílů na zisku či plánu odměn tehdy a pouze tehdy, jestliže:

a) plán obsahuje vzorec pro výpočet částky požitku;

b) účetní jednotka stanoví částky k výplatě před schválením účetní závěrky, nebo

c) z minulé praxe lze jasně odvodit částku mimosmluvního závazku.

21. Závazek vyplývající z plánu podílů na zisku či plánu odměn je odvozen od služeb poskytovaných zaměstnanci účetní jednotce, nikoliv ze vztahu k vlastníkům účetní jednotky. Proto účetní jednotka vykazuje výplatu podílu na zisku, resp. výplatu odměn jako náklad, a ne jako rozdělení zisku.

22. Jestliže výplata podílu na zisku či výplata odměny nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytoval účetní jednotce odpovídající služby, považují se tyto výplaty za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz odstavce 126 až 131).

Zveřejnění

23. Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Viz např. IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*, který vyžaduje zveřejňovat zaměstnanecké požitky určené pro klíčový management. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* vyžaduje zveřejňovat náklady na zaměstnanecké požitky.

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

24. Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují například:

a) důchodové požitky, jako je penze, a

b) ostatní požitky po skončení pracovního poměru, jako je úhrada životního pojištění či úhrada lékařské péče.

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

25. Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru se klasifikují buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků v závislosti na ekonomické podstatě plánu odvozené od jeho základních podmínek. V případě plánů definovaných příspěvků:

a) právní či mimosmluvní závazek účetní jednotky je omezen částkou, kterou se účetní jednotka zavázala přispívat do fondu. Výše požitku je tedy determinována výší příspěvku placeného účetní jednotkou (v některých případech též zaměstnancem) do plánu požitků po skončení pracovního poměru (v některých případech může účetní jednotka tyto příspěvky vyplácet i pojišťovně) a výší výnosů dosahovaných ze správy příspěvků;

b) důsledky rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že požitky budou nižší než očekávané) a z investičního rizika (tj. investovaná aktiva nepokryjí očekávané požitky) nese zaměstnanec.

26. Případem, kdy závazek účetní jednotky není omezen částkou, kterou se zavázal přispívat do fondu, je situace, kdy má účetní jednotka právní nebo mimosmluvní povinnost vyplývající ze:

a) vzorce výpočtu požitku dle plánu, který není vázán pouze na výši příspěvku;

b) záruky, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu, nebo přímo prostřednictvím stanovených výnosů z příspěvků, nebo

c) takových neformálních postupů, které dávají vzniknout mimosmluvnímu závazku. Takový závazek může vzniknout například tehdy, když účetní jednotka historicky zvyšuje požitky bývalých zaměstnanců o inflaci, aniž by k tomu byla právně zavázána.

27. Podle plánů definovaných požitků:

a) je účetní jednotka zavázána poskytovat dohodnuté požitky současným a bývalým zaměstnancům a

b) rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že na požitky bude muset vynaložit více, než očekávala) a investiční riziko dopadají v zásadě na účetní jednotku. Jestliže pojistně-matematická a investiční skutečnost je horší než očekávaná, závazek účetní jednotky může být zvýšen.

28. Následující odstavce 29 až 42 objasňují rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků v kontextu sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů a pojištěných požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

29. Účetní jednotka klasifikuje sdružený plán zaměstnaneckých požitků buď jako plán definovaných příspěvků, nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně jakýchkoliv mimosmluvních závazků, které překračují rámec formálních podmínek). Je-li sdružený plán zaměstnaneckých požitků stanoven jako plán definovaných požitků, musí účetní jednotka:

a) účtovat o svém proporcionálním podílu na závazku z definovaných požitků, svém podílu na aktivech plánu a svém podílu na nákladech spojených s plánem stejným způsobem jako u každého jiného plánu definovaných požitků a

b) zveřejnit informace podle odstavce 120A.

30. Nejsou-li v případě sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků, který je plánem definovaných požitků, k dispozici informace dostatečné pro účtování o definovaných požitcích, pak účetní jednotka:

a) účtuje o plánu podle odstavců 44–46, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků;

b) zveřejní:

i) skutečnost, že plán je plánem definovaných požitků, a

ii) důvod, proč nejsou k dispozici informace umožňující účetní jednotce účtovat o plánu jako o plánu definovaných požitků, a

c) v případě, že přebytek nebo deficit plánu může ovlivnit výši budoucích příspěvků, zveřejní dále:

i) veškeré dostupné informace o přebytku či deficitu,

ii) základnu použitou pro stanovení přebytku či deficitu a

iii) důsledky pro účetní jednotku, pokud existují.

31. Jedním z příkladů sdruženého plánu definovaných požitků je plán:

a) financovaný průběžně, tzn. příspěvky jsou stanoveny na úrovni, o které se předpokládá, že je dostačující pro úhradu požitků splatných ve stejném období, zatímco budoucí požitky, na něž vzniká nárok v běžném období, budou hrazeny z budoucích příspěvků, a

b) požitky zaměstnanců se stanoví na základě délky zaměstnání a zúčastněné účetní jednotky nemají žádnou možnost odstoupit od plánu, aniž by nesplatily příspěvek na požitky vydělané zaměstnanci do data odstoupení od plánu. Takový plán vytváří pro účetní jednotku pojistně-matematické riziko. Pokud výsledné náklady na požitky jsou větší než očekávané, musí účetní jednotka buď zvýšit svůj příspěvek, nebo přesvědčit zaměstnance, aby akceptovali nižší požitky. Proto je takový plán plánem definovaných požitků.

32. Jsou-li k dispozici dostatečné informace o sdruženém plánu, který je plánem definovaných požitků, účtuje účetní jednotka o svém proporcionálním podílu na závazku za definované požitky, podílu na aktivech plánu a nákladech na požitky po skončení zaměstnaneckého poměru stejným způsobem, jakým účtuje o každém jiném plánu definovaných požitků. V některých případech nemusí být účetní jednotka schopna stanovit pro potřeby účetnictví svůj podíl na finanční pozici a výsledcích plánu s dostatečnou spolehlivostí. K tomu může dojít, jestliže:

a) účetní jednotka nemá přístup k takovým informacím o plánu, které by vyhověly požadavkům tohoto standardu, nebo

b) plán vystavuje zúčastněné účetní jednotky pojistně-matematickým rizikům spojeným se současnými a minulými zaměstnanci ostatních zúčastněných účetních jednotek, v důsledku čehož neexistuje žádná konzistentní a spolehlivá základna pro alokaci závazků, plánu aktiv a nákladů podle jednotlivých účetních jednotek účastnících se plánu.

V takových případech účetní jednotka účtuje o plánu tak, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků a zveřejní dodatečné informace podle odstavce 30.

32A. Mezi sdruženými plány a jejich účastníky mohou existovat smluvní ujednání, která určují, jakým způsobem bude mezi účastníky rozdělen přebytek plánu (nebo financován deficit plánu). V takovém případě ten účastník, který účtuje o plánu jako o plánu definovaných příspěvků podle odstavce 30 vykáže aktivum či závazek, vznikající ze smluvního ujednání a výsledný výnos nebo náklad ve výsledovce.

Příklad ilustrující odstavec 32A

Účetní jednotka participuje na sdruženém plánu definovaných požitků, který neprovádí ocenění dle IAS 19. Proto účtuje o plánu, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků. Ocenění neprovedené dle IAS 19 vykazuje deficit ve financování ve výši 100 milionů. Podle smluvního ujednání plán souhlasil, aby zúčastnění zaměstnavatelé tento deficit vyrovnali v období následujících pěti let. Celkový příspěvek účetní jednotky činí podle smlouvy částku 8 milionů.

Účetní jednotka vykáže v rozvaze závazek upravený dle časové hodnoty peněz a ve výsledovce vykáže náklad ve stejné výši.

32B. IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* vyžaduje, aby účetní jednotka uznala určité podmíněné závazky nebo o nich zveřejnila informaci. V kontextu sdruženého plánu může podmíněný závazek vzniknout např. takto:

a) z pojistně-matematických ztrát vztahujících se k jiným zúčastněným účetním jednotkám neboť každá zúčastněná účetní jednotka sdílí pojistně-matematická rizika ostatních účetních jednotek; nebo

b) z odpovědnosti vyplývající z podmínek plánu financovat jakýkoliv schodek v plánu, pokud jiné účetní jednotky ukončí účast.

33. Sdružené plány a skupinové plány je třeba rozlišovat. Skupinový plán je prostou agregací plánů jednotlivých zaměstnavatelů kombinovaných tak, aby jednotliví zaměstnavatelé mohli sdílet pro investiční potřeby svá aktiva při současném snížení nákladů na správu plánu, ale nároky jednotlivých zaměstnavatelů jsou však odděleny a slouží výhradně pro uspokojení požitků jejich vlastních zaměstnanců. Skupinové plány nepředstavují žádný zvláštní účetní problém, neboť jednotlivé informace jsou snadno dostupné, účtování probíhá stejně jako u jakéhokoliv jiného plánu jednotlivého zaměstnavatele a tyto plány nepředstavují pro zúčastněné účetní jednotky žádné pojistně-matematické riziko vyvolané současnými či minulými zaměstnanci jiných zaměstnavatelů. Definice v tomto standardu vyžadují, aby účetní jednotka klasifikovala skupinový plán jako plán definovaných příspěvků nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně veškerých mimosmluvních závazků, které jsou nad rámec formálních podmínek).

Plány definovaných požitků sdílející rizika mezi různými účetními jednotkami spadajícími pod společné řízení

34. Plány definovaných požitků, u kterých dochází ke sdílení rizik mezi různými účetními jednotkami spadajícími pod společné řízení, např. mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi, nejsou sdruženými plány.

34A. Účetní jednotka účastnící se na takovém plánu bude dostávat informace o plánu jako celku v ocenění dle IAS 19 na základě předpokladů platných pro plán jako celek. Pokud existuje nějaký smluvní vztah či určené pravidlo pro zatěžování jednotlivých účetních jednotek ze skupiny podniků čistými náklady definovaných požitků za plán jako celek v ocenění dle IAS 19, každá účetní jednotka vykáže tyto náklady ve své vlastní účetní závěrce. Pokud takový smluvní vztah či účetní pravidlo neexistují, čisté náklady na definované požitky vykáže ve své účetní závěrce ta účetní jednotka, která byla právně závazným způsobem určena za garanta plánu. Ostatní účetní jednotky vykáží ve svých účetních závěrkách pouze částky rovnající se jejich příspěvku do plánu za období.

34B. Účast na takovém plánu je pro každou zúčastněnou účetní jednotku považována za transakci mezi spřízněnými osobami. Z tohoto důvodu taková účetní jednotka ve své vlastní účetní závěrce zveřejní:

a) smluvní závazek nebo účetní pravidlo pro účtování o čistých nákladech na definované požitky nebo zveřejní skutečnost, že takový smluvní vztah či účetní pravidlo neexistují;

b) účetní pravidlo pro stanovení výše příspěvku, který má účetní jednotka platit;

c) pokud účetní jednotka účtuje o alokaci čistých nákladů na definované požitky podle odstavce 34A, zveřejní veškeré informace o plánu jako celku podle odstavců 120–121;

d) pokud účetní jednotka účtuje o příspěvcích placených za období podle odstavce 34A, zveřejní informace o plánu jako celku podle odst. 120A písm. b)–e), j), n), o), q) a odstavce 121. Ostatní informace dle odstavce 120A zveřejňovat nemusí.

35. [Zrušen]

Státní plány

36. Účetní jednotka účtuje o státním plánu stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 29 a 30).

37. Státní plány se zřizují zákonem a vztahují se na všechny účetní jednotky (nebo na všechny účetní jednotky určité kategorie, např. na účetní jednotky specifického odvětví). Jsou spravovány vládou nebo místní samosprávou, popř. jiným subjektem nezávislým na vykazující účetní jednotce (např. nezávislou agenturou vytvořenou jmenovitě pro tento účel). Některé účetní jednotky poskytují obligatorní požitky, které nahrazují požitky jinak kryté státním plánem, jakož i další dobrovolné požitky. Plány takových požitků nejsou státními plány.

38. Státní plány jsou charakterizovány v závislosti na povinnostech účetní jednotky vůči plánu jako plány definovaných požitků, nebo jako plány definovaných příspěvků. Mnohé státní plány jsou financovány průběžným způsobem, tzn. že příspěvky běžného období jsou stanoveny ve výši, o které se předpokládá, že bude dostačující pro úhradu požitků vyplácených v tomto období; budoucí požitky, na něž vznikl nárok v běžném období, se budou hradit z budoucích příspěvků. Nicméně u řady státních plánů nemá účetní jednotka ani právní, ani mimosmluvní závazek budoucí příspěvky platit. Jeho jediným závazkem je platit splatné příspěvky a pokud ukončí pracovní poměr s členy státního plánu, nemá žádnou povinnost platit požitky vzniklé jeho vlastním zaměstnancům v předchozích letech. Z tohoto důvodu jsou státní plány většinou plány definovaných příspěvků. Ovšem existují i řídké případy, kdy je státní plán plánem definovaných požitků. V takovém případě platí pro účetní jednotku postup uvedený v odstavcích 29 a 30.

Pojištěné požitky

39. Účetní jednotka může zajistit financování plánu požitků po skončení pracovního poměru formou placení pojistného. S takto financovaným plánem bude účetní jednotka zacházet jako s plánem definovaných příspěvků, pokud nebude účetní jednotka (přímo nebo nepřímo prostřednictvím plánu) povinna:

a) vyplácet zaměstnanecké požitky přímo, jakmile se stanou splatnými, nebo

b) platit další částky, pokud pojišťovna nehradí veškeré zaměstnanecké požitky vztahující se k činnosti zaměstnance v běžném období a v obdobích předchozích.

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

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

41. V případě, kdy účetní jednotka financuje závazek k požitkům po pracovním poměru příspěvkem na pojištění, dle kterého jí nezaniká právní či mimosmluvní závazek (buď přímo, nebo nepřímo dle podmínek plánu vzhledem k mechanismu stanovení budoucích plateb pojistného, popř. v závislosti na podmínkách vztahu s pojišťovatelem), výše hrazeného pojistného nepředstavuje definovaný příspěvek. Z toho vyplývá, že účetní jednotka:

a) účtuje o nároku z pojistky jako o aktivu plánu (viz odstavec 7) a

b) rozpoznává ostatní pojistky jako práva na náhradu (pokud pojistka odpovídá kritériím uvedeným v odstavci 104A).

42. V případě, kdy pojistná smlouva zní na jméno konkrétního účastníka plánu, popř. na skupinu účastníků plánu a účetní jednotka nemá žádný právní či mimosmluvní závazek vyrovnat jakékoliv případné ztráty z pojistné smlouvy, účetní jednotka nemá žádný závazek k úhradě požitků a jedinou odpovědnou osobou je pojišťovatel. Platby pevných částek pojistného dle takové pojistné smlouvy jsou spíše vypořádáním závazků k požitkům zaměstnanců než investicí zajišťující budoucí vypořádání závazku. Proto účetní jednotce v tomto případě nevzniká žádné aktivum ani žádný závazek. Z tohoto důvodu účetní jednotka účtuje o platbách pojistného jako o příspěvcích do plánu definovaných příspěvků.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

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

Uznání a vyčíslení

44. Jakmile zaměstnanec poskytl účetní jednotce v daném období své služby, účetní jednotka musí výměnou za tyto služby vykázat příspěvek splatný do příslušného plánu definovaných příspěvků:

a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení již případně zaplacených částek. Pokud se před sestavením účetní závěrky zjistí, že částka již zaplaceného příspěvku převyšuje výši příspěvku odpovídajícího poskytnutým službám zaměstnanců, vykáže účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v částce, která bude odpovídat snížení budoucích plateb nebo nároku na vrácení peněz, a

b) jako náklad, pokud jiný IAS nevyžaduje nebo nepovoluje zahrnutí příspěvku do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*).

45. Pokud příspěvky do plánu definovaných příspěvků nejsou plně splatné do dvanácti měsíců po konci období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby, musí být diskontovány s použitím diskontní sazby určené v odstavci 78.

Zveřejnění

46. Účetní jednotka zveřejní částku uznanou jako náklad na plány definovaných příspěvků.

47. V případech vyžadovaných IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* účetní jednotka zveřejní informace o příspěvcích do plánů definovaných příspěvků určených pro klíčové pracovníky managementu.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

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

Uznání a vyčíslení

49. Plány definovaných požitků mohou, ale nemusí být zcela nebo částečně financovány prostřednictvím příspěvků účetní jednotky, někdy též i zaměstnanců do účetní jednotky nebo fondu, který je právně oddělen od vykazující účetní jednotky. Z tohoto fondu jsou následně požitky zaměstnanců vypláceny. Výplata požitků z fondu v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nezávisí pouze na finanční situaci a investiční výkonnosti fondu, ale také na schopnosti (a ochotě) účetní jednotky překlenout nedostatek aktiv fondu. Z toho plyne, že účetní jednotka v podstatě akceptuje pojistně-matematická i investiční rizika spojená s plánem. V důsledku toho se nemusí náklady uznané pro plán definovaných požitků rovnat výši příspěvku za dané období.

50. Účtování o plánech definovaných požitků zahrnuje následující kroky:

a) použití pojistně-matematických technik pro stanovení spolehlivého odhadu výše požitku náležejícího zaměstnancům výměnou za jejich služby poskytnuté v běžném období a v obdobích předchozích. Tento postup vyžaduje, aby účetní jednotka stanovila, jak velký je požitek přičitatelný k běžnému období a k obdobím předchozím (viz odstavce 67–71), aby provedla pojistně-matematické odhady demografických proměnných (jako je fluktuace zaměstnanců a úmrtnost) a finančních proměnných (jako je budoucí růst mezd, a nákladů na zdravotní péči), které ovlivňují náklady na požitky (viz odstavce 72–91);

b) diskontování tohoto požitku pomocí přírůstkové metody za účelem stanovení současné hodnoty závazku z definovaných požitků a běžných nákladů vynaložených v souvislosti se službou zaměstnanců (viz odstavce 64–66);

c) stanovení reálné hodnoty jednotlivých aktiv plánu (viz odstavce 102–104);

d) stanovení celkové výše pojistně-matematických zisků a ztrát a částky, ve které mají být tyto pojistně-matematické zisky nebo ztráty uznány (viz odstavce 92–95);

e) stanovení nákladů na minulé služby (viz odstavce 96–101) při zavedení nebo změně plánu a

f) stanovení výsledného zisku nebo ztráty (viz odstavce 109–115) při zkrácení nebo vypořádání plánu.

Má-li účetní jednotka více než jeden plán definovaných požitků, postupuje shora uvedeným způsobem zvlášť u každého významného plánu.

51. V některých případech mohou odhady, průměry či zjednodušené výpočty poskytnout spolehlivou aproximaci podrobných výpočtů uváděných v tomto standardu.

Účtování o mimosmluvních závazcích

52. Účetní jednotka nemusí účtovat jen o svých právních závazcích vyplývajících z formálních podmínek plánu definovaných požitků, ale též o jakýchkoliv mimosmluvních závazcích, které vyplývají z neformální praxe účetní jednotky. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy účetní

jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než platit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.

53. Formální podmínky plánu definovaných požitků mohou účetní jednotce umožnit její závazky z plánu ukončit. Nicméně, pokud mají zaměstnanci pokračovat v pracovním poměru, je obvykle velmi obtížné plán zrušit. Proto, není-li důkaz o opaku, se při účtování o požitcích po skončení pracovního poměru předpokládá, že účetní jednotka slibující takové požitky bude v této praxi postupovat po celou dobu trvání zaměstnání příslušných zaměstnanců.

Rozvaha

54. Částka vykázaná jako závazek z definovaných požitků je čistý součet následujících položek:

a) současná hodnota závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 64);

b) plus všechny zisky z pojistně-matematických odhadů (minus všechny ztráty z pojistně-matematických odhadů) neuznané s odvoláním na postup dle odstavců 92 a 93;

c) minus všechny dosud neuznané úpravy nákladů na minulé služby (viz odstavec 96);

d) minus reálná hodnota aktiv plánu k rozvahovému dni (existují-li nějaká), z nichž mají být požitky přímo uspokojovány (viz odstavce 102–104).

55. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je brutto závazek před odečtením reálné hodnoty aktiv plánu.

56. Účetní jednotka musí stanovovat současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu všech aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky vykázané v účetní závěrce nelišily významně od částek, které by byly stanoveny k rozvahovému dni.

57. Tento standard doporučuje, ale nevyžaduje, aby účetní jednotka využívala pro stanovení výše všech významných závazků dle plánu definovaných požitků služeb kvalifikovaného pojistného matematika. Z praktických důvodů může účetní jednotka požádat kvalifikovaného pojistného matematika, aby provedl podrobný výpočet závazku ještě před rozvahovým dnem. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných podmínek, které nastaly do rozvahového dne (včetně změn v tržních cenách a úrokových sazbách).

58. Částka stanovená podle odstavce 54 může mít zápornou hodnotu (jde o aktivum). Účetní jednotka ocení toto aktivum částkou nižší z:

a) částky stanovené podle odstavce 54 a

b) čistého součtu:

i) všech kumulovaných neuznaných čistých ztrát z pojistně-matematických odhadů a nákladů na minulé služby (viz odstavce 92, 93 a 96) a

ii) současné hodnoty všech ekonomických přínosů ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu. Současná hodnota těchto ekonomických přínosů se stanoví s použitím diskontní sazby uvedené v odstavci 78.

58A. Postup podle odstavce 58 nesmí mít v běžném období za následek zisk, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné ztráty nebo nákladů na minulou službu, ani ztrátu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického zisku. Účetní jednotka musí proto uznat okamžitě v souladu s odstavcem 54 následující skutečnosti, a to v rozsahu, v jakém vznikají při stanovení aktiva definovaných požitků podle odst. 58 písm. b):

a) čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv snížení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odst. 58 písm. b) bodě ii). Pokud nedochází k žádné změně či zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů, veškeré čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu v běžném období by měly být v souladu s odstavcem 54 rozpoznány okamžitě;

b) čisté pojistně-matematické zisky běžného období po odečtení nákladů na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odst. 58 písm. b) bodě ii). Pokud nedochází k žádné změně či snížení současné hodnoty ekonomických přínosů, celkový čistý pojistně-matematický zisk běžného období by měl být po odečtení nákladů na minulou službu běžného období rozpoznán v souladu s odstavcem 54 okamžitě.

58B. Ustanovení odstavce 58A se použije pouze tehdy, pokud má účetní jednotka na začátku nebo na konci účetního období přebytek ([1]) v plánu definovaných požitků a nemůže vzhledem k současným podmínkám plánu plně tento přebytek využít jako vratku nebo snížení příspěvků do budoucích příspěvků. V takovém případě platí, že náklady na minulou službu a pojistně-matematické ztráty vznikající v běžném období, rozpoznané v souladu s ustanovením odst. 54 písm. b) bodu i), zvyšují částku specifikovanou v odstavci 58. Pokud toto zvýšení není kompenzováno shodným snížením současné hodnoty ekonomických přínosů, které vyžadují postup podle odst. 58 písm. b) bodu ii), dojde ke zvýšení celkové čisté částky specifikované v odst. 58 písm. b) a následně k tvorbě zisku. Odstavec 58A však zakazuje, aby tímto způsobem zisk vznikal. Opačný efekt nastává u pojistně-matematických zisků, které vznikají v běžném období a jejichž rozpoznání je dáno odstavcem 54, a to v rozsahu, ve kterém pojistně-matematické zisky snižují kumulované nerozpoznané pojistně-matematické ztráty. Odstavec 58A zakazuje, aby za těchto okolností byla rozpoznána ztráta. Viz dodatek C, pokud jde o příklady aplikace ustanovení tohoto odstavce.

59. Aktivum může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přefinancován nebo též v některých případech při zjištění zisku z pojistně-matematických odhadů. V těchto případech účetní jednotka vykazuje aktivum, neboť:

a) účetní jednotka kontroluje zdroj, kterým je v tomto případě schopnost použít přebytku pro generování dalších přínosů;

b) tato kontrola je výsledkem minulých událostí (příspěvků placených účetní jednotkou a služby poskytnuté zaměstnanci) a

c) budoucí ekonomický přínos získá účetní jednotka v podobě nižších budoucích příspěvků, popř. vrácených plateb, a to buď přímo do účetní jednotky, nebo nepřímo do jiného plánu, který se nachází v deficitu.

60. Limit daný v odst. 58 písm. b) nepřevažuje nad opožděným uznáním ztrát z pojistně-matematických odhadů (viz odstavce 92 a 93) či náklady na minulou službu (viz odstavec 96), jinými než je specifikováno v odstavci 58A. Má však přednost před přechodným postupem podle odst. 155 písm. b). Odst. 120A písm. f) bod iii) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila všechny částky, které nebyly vykázány jako aktivum z důvodu limitu podle odst. 58 písm. b).

Příklad ilustrující odstavec 60

Plán definovaných požitků má následující charakteristiky:

Současná hodnota závazku	1 100
Reálná hodnota aktiv plánu	–1 190
	–90
Neuznané pojistně-matematické ztráty	–110
Neuznané náklady na minulou službu	–70
Neuznané zvýšení závazku při prvním zavedení standardu (aplikace odst. 155 písm. b))	–50
Záporná hodnota stanovená dle odstavce 54	–320
Současná hodnota budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	90
Limit podle odst. 58 písm. b) se vypočte následovně:	
Neuznané pojistně-matematické ztráty	*110*
Neuznané náklady na minulou službu	*70*
Současná hodnota disponibilních budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	*90*
Limit	*270*

270 je méně než 320. Proto účetní jednotka vykáže aktivum ve výši 270 a zveřejní, že limit snížil účetní hodnotu aktiva o 50 (viz odst. 120A písm. f) bod iii)).

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

Výsledovka

61. Účetní jednotka vykáže čistý součet následujících částek ve výsledovce, pokud jiný standard nevyžaduje nebo nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:

a) náklady na běžné služby (viz odstavce 63–91);

b) úrokové náklady (viz odstavec 82);

c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavce 105–107) a ze všech práv na náhradu (viz odstavec 104A);

d) zisky a ztráty z pojistně-matematických odhadů v rozsahu dle odstavců 92 a 93D;

e) náklady na minulou službu (viz odstavec 96);

f) důsledek krácení či vypořádání (viz odstavce 109 a 110) a

g) důsledek limitu podle odst. 58 písm. b), pokud není vykázáno mimo výsledovku dle odstavce 93C.

62. Jiné standardy vyžadují zahrnovat určité náklady na zaměstnanecké požitky do pořizovací ceny aktiv, jako jsou zásoby či budovy, stavby a zařízení (viz IAS 2 *Zásoby a IAS* 16 *Pozemky, budovy a zařízení*). Náklady na požitky po ukončení pracovního poměru zahrnované do pořizovací ceny aktiv obsahují příslušný podíl složek uvedených v odstavci 61.

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

63. Výsledný náklad na plán definovaných požitků může být ovlivněn mnoha proměnnými, jako jsou výsledné mzdy, fluktuace zaměstnanců, úmrtnost, trend ve vývoji nákladů na zdravotní péči a, v případě plánu financovaného z fondů, též výnosy z aktiv plánu. Výsledný náklad na plán je nejistý a tato nejistota bude pravděpodobně přetrvávat po dlouhé období. Aby bylo možné ocenit současnou hodnotu závazků z požitků po skončení pracovního poměru a náklady na související služby, je nezbytné:

a) aplikovat pro ocenění pojistně-matematickou metodu (viz odstavce 64–66);

b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odstavce 67–71) a

c) provádět pojistně-matematické odhady (viz odstavce 72–91).

Pojistně-matematická metoda oceňování

64. Pro stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a nákladů souvisejících služeb použije účetní jednotka přírůstkovou metodu a v případech, kdy je to vhodné, též úpravu o náklady na minulou službu.

65. Přírůstková metoda (též označovaná jako metoda požitek/roky služby či jako akruální metoda požitků přepočtených na službu) vychází z předpokladu, že každé období služby vyvolává další jednotku nároku na požitek (viz odstavce 67–71), přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku (viz odstavce 72–91) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.

Příklad ilustrující odstavec 65

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

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Požitek přiřazený:					
— předchozím rokům	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— běžnému roku (1 % z poslední mzdy)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— běžnému roku a předchozím rokům	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Počáteční závazek	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Úrok 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Náklady na běžnou službu	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Konečný závazek	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Poznámka:

1. *Počáteční závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k předchozím rokům.*
2. *Náklad na běžné služby je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku.*
3. *Konečný závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku a rokům předchozím.*

66. Účetní jednotka diskontuje závazek z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy část závazku je splatná do dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Přiřazování požitků k obdobím služby

67. Při stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a souvisejícího nákladu na běžné služby a tam, kde je to vhodné, též při úpravě o náklady na minulé služby, musí účetní jednotka přiřazovat požitek k obdobím služby podle vzorce daného plánem. V případě, že v pozdějších letech povedou služby zaměstnance k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s předchozími roky, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně od:

a) data, kdy služby poskytované zaměstnancem poprvé vedou k požitku podle plánu (bez ohledu na to, zda je požitek podmíněn či nepodmíněn dalším setrváním v pracovním poměru), až do

b) data, kdy další služby poskytované zaměstnancem účetní jednotce nepovedou k žádné významné částce dalších požitků podle plánu, jiné než v souvislosti s dalším zvyšováním platu.

68. Přírůstková metoda vyžaduje, aby účetní jednotka přiřadila požitek k běžnému období (aby bylo možno stanovit náklad na běžné služby) a k běžnému období a předchozím obdobím (aby bylo možno stanovit současnou hodnotu závazků z definovaných požitků). Účetní jednotka přiřazuje požitek k obdobím, ve kterých vzniká povinnost poskytovat požitky po skončení pracovního poměru. Tato povinnost vzniká současně s tím, jak zaměstnanci poskytují své služby výměnou za požitky po skončení pracovního poměru, které účetní jednotka předpokládá vyplácet v příštích obdobích. Pojistně-matematické techniky umožňují, aby účetní jednotka ocenila svůj závazek s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložila oprávněnost uznání takového závazku.

Příklad ilustrující odstavec 68

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

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

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

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

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

69. Služby poskytované zaměstnancem účetní jednotky dávají vzniknout podle plánu definovaných požitků závazku i v případě, je-li nárok na výplatu požitku podmíněn dalším trváním pracovního poměru. Služba poskytovaná zaměstnancem před splněním podmínky pro přiznání požitků je mimosmluvním závazkem, jelikož při každém dalším následujícím rozvahovém dni se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout účetní jednotce před získáním nároku na požitek, zmenšuje. Při stanovení výše svého závazku z definovaných požitků bere účetní jednotka v úvahu pravděpodobnost, že někteří zaměstnanci nemusí splnit podmínku pro přiznání požitků. Rovněž platí, že ačkoliv určité požitky po skončení pracovního poměru, např. zdravotní péče po skončení pracovního poměru, se stanou splatnými pouze v případě, nastane-li určitá situace v době, kdy již není zaměstnanec zaměstnán, závazek se vytváří v době, kdy zaměstnanec poskytuje služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobnost výskytu takové situace ovlivňuje stanovení výše závazku, avšak nevypovídá o tom, zda takový závazek existuje.

Příklad ilustrující odstavec 69

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

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

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

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

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

Příklad ilustrující odstavec 70

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

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

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

   U zaměstnanců, kteří nastoupili do účetní jednotky před dosažením věku 35 let, vzniká nárok na požitky nejprve ve věku 35 let (zaměstnanec může opustit účetní jednotku ve věku 30 let a vrátit se ve věku 33 let, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na jeho budoucí požitky z plánu). Tyto požitky jsou podmíněné dalším trváním pracovního poměru. Rovněž pracovní poměr po dosažení věku 55 let nepovede k žádným významným změnám ve výši budoucích požitků. U těchto pracovníků účetní jednotka přiřazuje požitek 100 (2 000 děleno 20) ke každému roku odpracovanému mezi věkem 35 a 55 let.

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

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

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

3. Podle podmínek plánu na příspěvek na zdravotní péči po skončení pracovního poměru má bývalý zaměstnanec nárok na příspěvek 40 % nákladů na zdravotní péči, pokud odpracuje v účetní jednotce před skončením pracovního poměru více než deset let a méně než dvacet let, a 50 %, pokud před odchodem z účetní jednotky zde odpracoval dvacet a více let.

Podle vzorce výpočtu plánu požitku účetní jednotka přiřazuje 4 % současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (40 % děleno deseti) ke každému roku z prvních deseti let a 1 % (10 % děleno deseti) ke každému roku z druhých deseti let. Náklad na běžnou službu odráží v každém roce pravděpodobnost, že zaměstnanec nemusí odpracovat potřebný počet let, aby mu vznikl nárok na celý nebo částečný požitek. U pracovníků, jejichž odchod se předpokládá do deseti let, se neuvažuje se žádným požitkem.

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

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

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

U pracovníků, jejichž odchod se předpokládá do deseti let, se neuvažuje se žádným požitkem.

71. V případě, kdy částka příspěvku je konstantním podílem z posledního platu v každém roce trvání pracovního poměru, ovlivní zvyšování platu v budoucích letech částku potřebnou k vyrovnání závazku, který vznikl před rozvahovým dnem, žádný dodatečný závazek však již nevzniká. Z toho důvodu:

a) pro účely odst. 67 písm. b) nevede zvyšování platu k dalším požitkům, přestože výše požitku je závislá na posledním platu, a

b) částka požitku přiřazovaná ke každému období je konstantním podílem z platu, na který se požitek váže.

Příklad ilustrující odstavec 71

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

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

Pojistně-matematické předpoklady

72. Pojistně-matematické předpoklady musí být nezkreslující a vzájemně kompatibilní.

73. Pojistně-matematické předpoklady jsou nejlepšími možnými odhady účetní jednotky u těch proměnných, které určují výsledný náklad na poskytování požitků po skončení pracovního poměru. Pojistně-matematické předpoklady zahrnují:

a) demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik současných a minulých zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), které ovlivňují požitky. Demografické předpoklady zahrnují takové charakteristiky, jako jsou například:

i) úmrtnost v průběhu pracovního poměru i po jeho skončení,

ii) fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnost a předčasný odchod do důchodu,

iii) poměr účastníků plánu a jejich rodinných příslušníků, kteří budou oprávněni požitky čerpat, a

iv) nemocenské sazby u plánů zdravotní péče;

b) finanční předpoklady týkající se položek jako:

i) diskontní sazba (viz odstavce 78–82),

ii) mzdový vývoj a vývoj úrovně požitků (viz odstavce 83–87),

iii) v případě požitků týkajících se zdravotní péče vývoj nákladů na zdravotní péči a v případě významnosti též vývoj nákladů na administrativní vyřizování těchto nároků a výplatu požitků (viz odstavce 88–91) a

iv) očekávané výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 105–107).

74. Pojistně-matematické předpoklady jsou nezkreslující, pokud nejsou ani neopatrné, ani nadmíru konzervativní.

75. Pojistně-matematické předpoklady jsou vzájemně kompatibilní, pokud respektují ekonomické souvislosti mezi takovými faktory, jako jsou inflace, mzdový vývoj, výnosnost aktiv plánu a diskontní sazby. Například veškeré předpoklady, které jsou závislé na určité míře inflace (jako jsou předpoklady ohledně úrokových sazeb či růstu mezd i požitků) v určitém budoucím období, vycházejí ze stejné míry inflace v tomto období.

76. Účetní jednotka stanoví diskontní sazbu a ostatní finanční předpoklady v nominálních hodnotách, ledaže by odhady v reálných hodnotách (upravených o inflaci) poskytovaly spolehlivější výsledky, např. v hyperinflačních ekonomikách (viz IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*) nebo v případech, kdy výše požitku je indexována a existuje rozvinutý trh s indexovanými dluhopisy vydanými ve stejné měně a se stejnými podmínkami.

77. Finanční předpoklady jsou založeny na tržních očekáváních existujících k rozvahovému dni pro období, během kterého mají být závazky vyrovnány.

Pojistně-matematické předpoklady: diskontní sazba

78. Sazba použitá pro diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (financovaných jak z fondů, tak mimo fondy) se stanoví s odvoláním na tržní výnos z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni. V zemích, kde trh takových dluhopisů neexistuje, se použije tržní výnos ze státních dluhopisů (k rozvahovému dni). Měna a podmínky těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru.

79. Jedním z významných pojistně-matematických předpokladů je diskontní sazba. Diskontní sazba odráží časovou hodnotu peněz, nikoliv však pojistně-matematické či investiční riziko. Diskontní sazba rovněž neodráží specifické úvěrové riziko, které nesou věřitelé účetní jednotky, ani riziko, že budoucí skutečnost se bude lišit od pojistně-matematických předpokladů.

80. Diskontní sazba odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků. V praxi účetní jednotka často postupuje tak, že použije jeden vážený průměr diskontní sazby, který odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků, částku výplat a měnu, ve které se budou požitky vyplácet.

81. Může nastat situace, kdy neexistuje rozvinutý trh s dluhopisy o dostatečně dlouhé době splatnosti, aby bylo možné porovnání s vyplácením požitků. V takovém případě diskontuje účetní jednotka závazky pomocí běžných tržních sazeb a diskontní sazbu pro závazky s delší splatností odhadne pomocí extrapolace běžných tržních sazeb do výnosové křivky. Je nepravděpodobné, že by celková současná hodnota závazku z definovaných požitků byla nepřiměřeně ovlivněna diskontní sazbou použitou u té části požitků, která je splatná až po splatnosti podnikových či státních dluhopisů použitých pro výpočet.

82. Úrokový náklad se vypočítá vynásobením diskontní sazby stanovené na začátku období současnou hodnotou závazku z definovaných požitků platnou v tomto období při respektování všech významných změn závazku. Současná hodnota závazku se bude lišit od závazku uznaného v rozvaze, jelikož tento závazek je uznán po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu a jelikož některé pojistně-matematické zisky a ztráty, jakož i případná úprava nákladů na minulou službu nejsou uznány okamžitě. (Dodatek A ilustruje, kromě jiného, výpočet úrokového nákladu.)

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

83. Závazky z požitků po skončení pracovního poměru se vyčíslí na základě, který odráží:

a) odhadovaný budoucí růst mezd;

b) požitky vyjádřené k rozvahovému dni dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec těchto podmínek) a

c) odhadované budoucí změny v úrovni státních požitků, které ovlivňují požitky splatné podle plánu definovaných požitků, jestliže a pouze jestliže:

i) tyto změny byly zákonem přijaty před rozvahovým dnem nebo

ii) minulá zkušenost či jiný spolehlivý důkaz indikují, že tyto státní požitky se budou měnit nějakým předvídatelným způsobem, např. v závislosti na změnách cenového koše nebo na změnách průměrné mzdy.

84. Odhady budoucího mzdového vývoje berou v úvahu inflaci, služební věk, služební postup a další relevantní faktory, jako je poptávka a nabídka na trhu pracovních sil apod.

85. Pokud formální podmínky plánu (či mimosmluvní závazky jdoucí nad rámec těchto podmínek) vyžadují, aby účetní jednotka v budoucích obdobích měnila výši požitků, musí ocenění závazku tyto změny odrážet. Jde o situaci, kdy například:

a) účetní jednotka v minulosti zvyšovala požitky, aby např. zmírnila dopad inflace, a nic nenaznačuje, že se v budoucnosti tato praxe změní, nebo

b) v účetní závěrce jsou vykázány pojistně-matematické zisky a účetní jednotka je zavázána formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky jdoucími nad rámec těchto podmínek) nebo zákonem použít přebytku v plánu na požitky účastníků plánu (viz odst. 98 písm. c)).

86. Pojistně-matematické předpoklady neodrážejí k rozvahovému dni ty budoucí změny požitků, které nejsou dány formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky). Takové změny budou mít za následek:

a) úpravu nákladů na minulou službu v rozsahu, v jakém mění požitky za službu před změnou, a

b) úpravu nákladů na běžnou službu za období po změně v rozsahu, v jakém mění požitky za službu po změně.

87. Některé požitky po skončení pracovního poměru se váží na takové proměnné, jako je úroveň státních penzí či státní zdravotní péče. Ocenění takových požitků odráží očekávané změny v těchto proměnných založené na minulé zkušenosti či jiném spolehlivém důkazu.

88. Předpoklady týkající se nákladů na zdravotní péči musí brát v úvahu odhadované budoucí změny v nákladech na zdravotní péči vyplývající jak z inflace, tak i z vlastních specifických změn v těchto nákladech.

89. Pro ocenění požitků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru je třeba znát předpokládanou úroveň a četnost budoucích požadavků a náklady potřebné na jejich uspokojování. Účetní jednotka odhaduje budoucí náklady na zdravotní péči na základě vlastní historické zkušenosti doplněné v případě potřeby o zkušenosti jiných podniků, pojišťoven, poskytovatelů zdravotní péče, popřípadě i jiných zdrojů. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou v úvahu technologický rozvoj, změny ve využívání zdravotní péče, jakož i změny ve zdravotním stavu účastníků plánu.

90. Úroveň a četnost nároků je významně ovlivněna věkem, zdravotním stavem a pohlavím zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků). Mohou je však ovlivňovat i jiné faktory, jako je například určitá geografická lokalita. Z těchto důvodů se historická data upravují v rozsahu, v jakém se skutečná demografická struktura liší od vzorku, který byl použit jako základna historických dat. Historická data se rovněž upraví v případě, existuje-li spolehlivý důkaz o změně v dosavadních trendech vývoje těchto dat.

91. Některé plány zdravotní péče po skončení pracovního poměru vyžadují, aby zaměstnanci přispívali na náklady na zdravotní péči krytou plánem. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou k rozvahovému dni takové příspěvky v potaz v rozsahu podmínek plánu, resp. v rozsahu všech mimosmluvních závazků vyplývajících z neformální praxe účetní jednotky a jdoucích nad rámec formálních podmínek plánu. Změny v příspěvcích zaměstnanců mají za následek úpravu nákladů na minulou službu, popřípadě tam, kde to přichází v úvahu, krácení plánu. Náklady na uspokojení nároků mohou být sníženy státními příspěvky, popř. příspěvky poskytovatelů zdravotní péče (viz odst. 83 písm. c) a odstavec 87).

Pojistně-matematické zisky a ztráty

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

a) 10 % současné hodnoty závazku z definovaných požitků k tomuto datu (před odečtením aktiv plánu) a

b) 10 % reálné hodnoty všech aktiv plánu k tomuto datu.

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

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

93A. Pokud účetní jednotka přijme v souladu s odstavcem 93 účetní pravidlo, dle kterého uznává a vykazuje pojistně-matematické zisky a ztráty v období, ve kterém vznikly, může je vykázat v souladu s odstavci 93B a 93D mimo výsledovku za předpokladu, že:

a) vykáže takto veškeré plány definovaných požitků a

b) vykáže takto všechny pojistně-matematické zisky a ztráty.

93B. Pojistně-matematické zisky a ztráty vykázané mimo výsledovku v souladu s odstavcem 93A budou uvedeny ve výkazu změn ve vlastním kapitálu označeném jako výkaz uznaných zisků a ztrát, který zahrnuje pouze položky uvedené v odstavci 96 standardu IAS 1 (jeho znění revidované v roce 2003). Účetní jednotka nebude pojistně-matematické zisky a ztráty vykazovat ve výkazu změn ve vlastním kapitálu (v jeho sloupcové podobě), na který se odkazuje odstavec 101 standardu IAS 1 či nějakém jiném formátu, který obsahuje položky uvedené v odstavci 97 standardu IAS 1.

93C. Účetní jednotka, která uzná a vykáže pojistně-matematické zisky a ztráty podle odstavce 93A, uzná a vykáže veškeré úpravy vyplývající z omezení podle odst. 58 písm. b) mimo výsledovku ve výkazu uznaných zisků a ztrát.

93D. Pojistně-matematické zisky a ztráty a úpravy vyplývající z limitu podle odst. 58 písm. b), které byly přímo vykázány ve výkazu uznaných zisků a ztrát, budou okamžitě zahrnuty do nerozděleného zisku. Ve výsledovce nebudou v následujícím období vykazovány.

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

a) neočekávaně vysoké či nízké hodnoty fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu, úmrtnosti či vývoje mezd, požitků (např. když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;

b) důsledky změn v odhadech fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu či úmrtnosti nebo růstu mezd, požitků (např. když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;

c) důsledky změn v diskontní sazbě a

d) rozdíly mezi skutečnými a očekávanými výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 105–107).

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

Náklady na minulé služby

96. Při vyčíslování svého závazku z definovaných požitků podle odstavce 54 musí účetní jednotka podle odstavce 58A uznat náklady na minulé služby jako náklad rozložený rovnoměrně v průměrném období až do okamžiku, kdy se nárok na požitek stane nepodmíněným dalším trváním zaměstnaneckého poměru. Účetní jednotka musí zahrnout náklady na minulé služby okamžitě v tom rozsahu, v jakém jsou požitky nepodmíněné již při zavedení plánu nebo při jeho změně.

97. Náklady na minulé služby vznikají tehdy, když účetní jednotka zavádí plán definovaných požitků nebo když mění požitky, které jsou dle existujícího plánu definovaných požitků splatné. Prováděné změny jsou výměnou za služby, které zaměstnanec poskytoval až do okamžiku, kdy se příslušný požitek stal nepodmíněným. Z tohoto důvodu se náklad na minulé služby uvede za toto období bez ohledu na skutečnost, že se tento náklad vztahuje ke službám poskytovaným zaměstnancem v předchozích obdobích. Náklad na minulé služby se stanoví jako změna závazku (viz odstavec 64).

Příklad ilustrující odstavec 97

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

Pracovníci s více než pěti odpracovanými roky k 1.1.20X5	150
Pracovníci s méně než pěti odpracovanými roky k 1.1.20X5 (průměrná doba do přiznání požitku: tři roky)	120
	270

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

98. Náklad na minulé služby vylučuje:

a) dopady rozdílů mezi skutečným a dříve předpokládaným růstem mezd na povinnost platit požitky za služby v předchozích letech (neexistuje žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady počítají s předpokládanou mzdou);

b) nižší nebo vyšší odhady dobrovolného zvýšení penze ze strany účetní jednotky v případech, kdy má účetní jednotka mimosmluvní závazek taková zvýšení provádět (zde nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);

c) odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistně-matematických zisků, jež jsou již vykázány v účetní závěrce, pokud je účetní jednotka povinna vzhledem k formálním podmínkám plánu (či vzhledem k mimosmluvním závazkům, jdoucím nad jejich rámec) či platné zákonné úpravě použít všechny přebytky plánu na požitky pro účastníky plánu, a to i v případě, že zvýšení požitku nebylo ještě formálně přiznáno (výsledné zvýšení závazku je pojistně-matematickou ztrátou, nikoliv nákladem na minulou službu, viz odst. 85 písm. b));

d) růst nepodmíněných požitků v případě, a při absenci nových nebo zvýšených požitků, kdy zaměstnanci naplňují podmínky pro změnu podmíněného požitku na nepodmíněný (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť odhadovaný náklad na požitky byl uznán jako náklad na běžné služby tak, jak byly tyto poskytovány);

e) důsledky změn plánu, které snižují požitky za budoucí služby (krácení).

99. Při zavedení nebo změně požitků účetní jednotka sestavuje odpisový plán nákladů na minulé služby. Bylo by nepraktické udržovat podrobné záznamy potřebné pro identifikaci a implementaci následných změn v odpisovém plánu. Efekt by byl nevýznamný s výjimkou případů krácení a vypořádání plánu. Proto účetní jednotka doplňuje odpisový plán nákladů o náklady na minulé služby pouze v případě krácení nebo vypořádání plánu.

100. Jestliže účetní jednotka snižuje požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků, výsledné snížení závazku za definované požitky se uzná jako (záporný) náklad na minulé služby během průměrného období až do okamžiku, kdy se snížená část požitků stane nepodmíněná trváním pracovního poměru.

101. Jestliže účetní jednotka snižuje určité požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků a současně zvyšuje jiné požitky splatné podle tohoto plánu pro stejnou skupinu zaměstnanců, účtuje o této změně jako metodou netto.

Uznání a vyčíslení: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

102. Při stanovení částky vykázané v rozvaze podle odstavce 54 se odečítá reálná hodnota všech aktiv plánu. Není-li přitom známa tržní hodnota těchto aktiv, stanoví se jejich reálná hodnota odhadem, například diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků pomocí diskontní sazby, která odráží jak riziko spojené s aktivy plánu, tak i s jejich splatností či předpokládaným datem pozbytí (pokud aktiva plánu nemají žádnou splatnost, očekávané období do vypořádání souvisejícího závazku).

103. Do aktiv plánu se nezahrnují nezaplacené příspěvky dlužné účetní jednotkou do fondu ani nepřevoditelné finanční nástroje vydané účetní jednotkou a držené fondem. Aktiva plánu se snižují o veškeré závazky fondu, které se nevztahují k zaměstnaneckým požitkům, např. o obchodní a jiné závazky a o závazky, vyplývající z derivátů finančních nástrojů.

104. Pokud aktiva plánu zahrnují i oprávněné pojistné smlouvy, které přesně odpovídají co do částky i času plnění některému nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, reálná hodnota těchto pojistných smluv se považuje za současnou hodnotu souvisejících závazků, jak uvedeno v odstavci 54 (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokované z pojistných smluv nejsou plně získatelné).

Náhrady

104A. Tehdy a pouze tehdy je-li nepochybné, že jiný subjekt nahradí některé nebo všechny z výdajů nutných pro vypořádání závazku z definovaného požitku, účetní jednotka rozpozná své právo na náhradu jako samostatné aktivum a vyčíslí jej v reálné hodnotě. Ve všech ostatních ohledech bude účetní jednotka o tomto aktivu účtovat stejným způsobem jako o aktivech plánu. Náklady související s plánem definovaných požitků mohou být ve výsledovce vyjádřeny v částce snížené o tuto náhradu.

104B. V některých případech hradí část nebo všechny výdaje nutné k vypořádání závazku z definovaného požitku jiný subjekt jako je například pojišťovatel. Oprávněné pojistné smlouvy, jak jsou definovány v odstavci 7, představují aktiva plánu. Účetní jednotka účtuje o oprávněných pojistných smlouvách stejným způsobem jako o všech ostatních aktivech plánu a ustanovení odstavce 104A v tomto případě neplatí (viz odstavce 39–42 a 104).

104C. Jestliže pojistná smlouva není oprávněnou pojistnou smlouvou, není potom tato smlouva ani aktivem plánu. Odstavec 104A se týká těchto případů: účetní jednotka rozpoznává své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum při stanovení závazku z definovaného požitku uznaného dle odstavce 54; nikoliv jako snížení závazku a ve všech ostatních ohledech zachází s tímto aktivem jako s aktivem plánu. Jedná se zejména o to, že závazek z definovaného požitku, uznaného dle odstavce 54, se zvyšuje (snižuje) v rozsahu, ve kterém čisté kumulované pojistně-matematické zisky (ztráty) u závazku z definovaného požitku a souvisejícího práva na náhradu zůstávají dle odstavců 92 a 93 nerozpoznány. Ustanovení odst. 120A písm. f) bodu iv) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila stručný popis vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

Příklad ilustrující odstavec 104A–104C

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

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

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

Výnosy z aktiv plánu

105. Očekávané výnosy z aktiv plánu jsou jednou ze složek nákladu vykázaného ve výsledovce. Rozdíl mezi očekávaným výnosem z aktiv plánu a skutečným výnosem je pojistně-matematický zisk či ztráta; zahrnuje se spolu s pojistně-matematickými zisky a ztrátami do závazku z definovaných požitků při stanovení čisté částky netto, která se porovnává s limity 10 % „rozpětí" specifikovaného v odstavci 92.

106. Očekávaný výnos z aktiv plánu je založen na začátku období na tržním očekávání celkového výnosu za celou dobu trvání souvisejícího závazku. Očekávaný výnos z aktiv plánu odráží změny v reálné hodnotě aktiv plánu držených v průběhu období jako výsledek skutečných příspěvků zaplacených do fondu a skutečných požitků z fondu vyplacených.

Příklad ilustrující odstavec 106

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

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

	%
Úrokový a dividendový příjem fondu (po zdanění)	9,25
Realizované a nerealizované zisky z aktiv plánu po zdanění	2,00
Administrativní náklady	–1,00
Očekávaná míra výnosů	10,25
Pro rok 20X1 jsou očekávané a skutečné výnosy z aktiv plánu následující:	
Výnos z 10 000 držených 12 měsíců při 10,25 %	*1 025*
Výnos ze 3 000 držených 6 měsíců při 5 % (ekvivalent 10,25 % p.a., složené úročení každých šest měsíců)	*150*
Očekávaný výnos z aktiv plánu pro rok 20X1	*1 175*
Reálná hodnota aktiv plánu k 31. prosinci 20X1	*15 000*
Minus reálná hodnota aktiv plánu k 1. lednu 20X1	*- 10 000*
Minus přijaté příspěvky	*- 4 900*
Plus vyplacené požitky	*1 900*
Skutečný výnos z aktiv plánu	*2 000*

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

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

107. Při stanovení očekávaného a skutečného výnosu z aktiv plánu odečítá účetní jednotka očekávané administrativní náklady kromě těch, které jsou zahrnuty v pojistně-matematických předpokladech použitých pro vyčíslení závazku.

Podnikové kombinace

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

a) pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly před datem akvizice (bez ohledu na to, spadají-li či nespadají-li do „rozpětí" 10 %);

b) náklady na minulé služby, které vznikly ze změn požitků či ze zavedení plánu před datem akvizice, a

c) částky, které nabývaný podnik v souladu s přechodnými ustanoveními odst. 155 písm. b) nevykázal.

Krácení a vypořádání

109. Účetní jednotka uzná zisky a ztráty při krácení či vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy ke krácení či vypořádání plánu dochází. Zisk či ztráta při krácení nebo vypořádání obsahuje:

a) všechny výsledné změny v současné hodnotě závazku z definovaných požitků;

b) všechny výsledné změny v reálné hodnotě aktiv plánu;

c) všechny související pojistně-matematické zisky a ztráty a náklady na minulou službu, které nebyly podle odstavců 92 a 96 předtím uznány.

110. Před stanovením důsledků krácení či vypořádání účetní jednotka přecení závazek (a související aktiva plánu, pokud nějaká existují) pomocí současných pojistně-matematických předpokladů (včetně současných tržních úrokových sazeb a dalších současných tržních cen).

111. Ke krácení dochází, jestliže účetní jednotka:

a) je prokazatelně povinna provést významné snížení v počtu zaměstnanců spadajících pod plán; nebo

b) změní podmínky plánu definovaných požitků způsobem, dle kterého významná složka budoucích služeb současných pracovníků nebude nadále vytvářet nárok na požitek, popř. bude vytvářet pouze nárok na požitek snížený.

Ke krácení může dojít z titulu izolovaného jevu, jakým je například uzavření továrny, přerušení činnosti či ukončení nebo pozastavení plánu. Takový jev je dostatečně významný, aby byl kvalifikován jako krácení, jestliže uznání zisku nebo ztráty z krácení bude mít významný dopad na účetní závěrku. Krácení jsou často spojena s restrukturalizací. Účetní jednotka proto účtuje o krácení současně s účtováním o restrukturalizaci.

112. Vypořádání nastává, vstoupí-li účetní jednotka do transakce, která eliminuje veškeré budoucí právní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků. Účastníkům plánu bude například vyplacena paušální částka výměnou za jejich práva na požitky po skončení pracovního poměru.

113. V některých případech účetní jednotka pořizuje pojistnou smlouvu za účelem financování některých nebo všech zaměstnaneckých požitků vztahujících se k činnosti zaměstnance ve stávajícím období a v obdobích předcházejících. Pořízení takové pojistky není vypořádáním, jestliže účetní jednotce zůstává zákonná nebo dobrovolná povinnost (viz odstavec 39) platit další částky, jestliže pojišťovatel nehradí zaměstnanecké požitky uvedené v pojistné smlouvě. Odstavce 104A–104D se týkají uznání a vyčíslení práv na náhradu dle pojistných smluv, která nejsou aktivem plánu.

114. Vypořádání nastává spolu s krácením v případě, je-li plán ukončen takovým způsobem, že závazek je vypořádán a plán přestává existovat. Ukončení plánu však není krácením či vypořádáním, je-li plán nahrazen plánem novým, který nabízí v podstatě identické požitky.

115. Vztahuje-li se krácení pouze k některým zaměstnancům účastnícím se na plánu nebo je-li vypořádána pouze část závazků z plánu, zisk či ztráta obsahují alikvotní podíl předtím neuznaných nákladů na minulé služby a pojistně-matematických zisků a ztrát (a přechodných částek zůstávajících jako neuznané podle odst. 155 písm. b)). Alikvotní podíl se stanoví na základě současné hodnoty závazku před a po zkrácení či vypořádání, pokud není v konkrétních

podmínkách racionálnější použít jinou základnu. Může být vhodné nejprve eliminovat neuznané náklady na minulou službu vztahující se k danému plánu proti zisku vznikajícímu při krácení či vypořádání téhož plánu.

Příklad ilustrující odstavec 115

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

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

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

Vykazování

Kompenzace

116. Účetní jednotka kompenzuje aktivum vztahující se k jednomu plánu se závazkem týkajícím se jiného plánu tehdy a pouze tehdy, jestliže účetní jednotka:

a) má právně uplatnitelné právo použít přebytek jednoho plánu pro vypořádání závazků jiného plánu a

b) má v úmyslu buď vypořádat závazky na netto základu, nebo realizovat přebytek v jednom plánu a vypořádat závazek v jiném plánu současně.

117. Kritéria pro kompenzaci jsou podobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

118. Některé účetní jednotky rozlišují krátkodobá aktiva a závazky od dlouhodobých aktiv a dlouhodobých závazků. Tento standard neukládá, má-li účetní jednotka rozlišovat krátkodobou a dlouhodobou část aktiv a závazků vznikajících z požitků po skončení pracovního poměru.

Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru

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

Zveřejnění

120. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit povahu jejích plánů definovaných požitků a finanční důsledky změn v těchto plánech v daném období.

120A. Účetní jednotka zveřejní následující informace o plánech definovaných požitků:

a) účetní pravidla účetní jednotky pro uznání pojistně-matematického zisku a ztráty;

b) obecný popis typu plánu;

c) odsouhlasení počátečních a konečných zůstatků závazků z definovaných požitků vyjádřených v současné hodnotě a uvádějících samostatně, je-li to možné, důsledky vzniklé během období a přiřaditelné ke každé z následujících položek:

i) náklady na běžnou službu,

ii) úrokové náklady,

iii) příspěvky placené účastníky plánu,

iv) pojistně-matematické zisky a ztráty,

v) změny v kurzech cizích měn u plánů oceňovaných v měně jiné, než je vykazovací měna účetní jednotky,

vi) vyplacené požitky,

vii) náklady na minulou službu,

viii) podnikové kombinace,

ix) krácení a

x) vypořádání;

d) analýzu závazků z definovaných požitků v částkách vyplývajících z plánů, které jsou plně neprofinancovány, a v částkách vyplývající z plánů, které jsou profinancovány plně či částečně;

e) odsouhlasení počátečních a konečných zůstatků aktiv plánu, vyjádřených v jejich reálné hodnotě a počátečních a konečných zůstatků všech nároků na refundace uznaných a vykázaných jako aktivum v souladu s odstavcem 104A. Je-li to možné, uvedou se samostatně důsledky, které jsou v období přiřaditelné následujícím skutečnostem:

i) očekávaná návratnost aktiv plánu,

ii) pojistně-matematické zisky a ztráty,

iii) změny v kurzech cizích měn u plánů oceňovaných v měně jiné, než je vykazovací měna účetní jednotky,

iv) příspěvky placené zaměstnavatelem,

v) příspěvky placené účastníky plánu,

vi) vyplacené požitky,

vii) podnikové kombinace a

viii) vypořádání;

f) odsouhlasení současné hodnoty závazků z definovaných požitků podle písmena c) a reálné hodnoty aktiv plánu podle písmena e) s aktivy a závazky uvedenými v rozvaze, s uvedením alespoň:

i) čistých pojistně-matematických zisků a ztrát nevykázaných v rozvaze (viz odstavec 92);,

ii) náklady na minulou službu nevykázané v rozvaze (viz odstavec 96),

iii) veškeré částky nevykázané jako aktivum vzhledem k omezení podle odst. 58 písm. b),

iv) reálnou hodnotu práv na refundaci stanovenou k rozvahovému dni a vykázanou jako aktivum podle odstavce 104A (včetně stručného popisu vazby mezi právem na refundaci a souvisejícím závazkem) a

v) ostatní částky vykázané v rozvaze;

g) celkový náklad vykázaný ve výsledovce pro každou z níže uvedených položek s odvoláním na řádek výsledovky, ve které je tato položka obsažena:

   i) náklad na běžné služby,

   ii) úrokový náklad,

   iii) očekávaný výnos z aktiv plánu,

   iv) očekávaný výnos z práva na náhradu rozpoznaného jako aktivum podle odstavce 104A,

   v) pojistně-matematické zisky a ztráty,

   vi) náklad na minulé služby,

   vii) důsledek všech krácení či vypořádání a

   viii) důsledek omezení podle odst. 58 písm. b).

h) celkovou částku vykázanou ve výkazu uznaných výnosů a nákladů pro každou z následujících položek:

   i) pojistně-matematické zisky a ztráty a

   ii) důsledek omezení podle odst. 58 písm. b);

i) u účetních jednotek, které vykazují pojistně-matematické zisky a ztráty ve výkazu uznaných výnosů a nákladů dle odstavce 93A se uvede kumulovaná částka pojistně-matematických zisků a ztrát uvedených ve výkazu uznaných výnosů a nákladů;

j) u každé z hlavních kategorií aktiv plánu, které zahrnují, avšak neomezují se pouze na kapitálové nástroje, dluhové nástroje, pozemky a všechna ostatní aktiva: procento nebo částku, kterými se každá hlavní kategorie podílí na reálné hodnotě celkových aktiv plánu;

k) částky zahrnuté do reálné hodnoty aktiv plánu:

   i) u každé kategorie vlastních finančních nástrojů vykazující účetní jednotky a

   ii) veškerý majetek vlastněný vykazující účetní jednotkou nebo ostatní aktiva využívaná vykazujícím účetní jednotkou;

l) popis základny použité pro stanovení očekávané míry návratnosti aktiv včetně vlivu hlavních kategorií aktiv plánu;

m) skutečný výnos z aktiv plánu, stejně jako skutečný výnos z práva na náhradu rozpoznaného jako aktivum podle odstavce 104A;

n) hlavní pojistně-matematické předpoklady použité k rozvahovému dni, včetně, je-li aplikovatelné:

   i) diskontních sazeb,

   ii) očekávaných výnosů aktiv plánu pro účetní období, jehož se účetní závěrka týká,

   iii) očekávané míry výnosu v období prezentovaných v účetních výkazech pro práva na náhradu rozpoznaná jako aktivum dle odstavce 104A,

   iv) očekávaného růstu mezd (a změn indexu či jiné proměnné specifikované formálními nebo mimosmluvními podmínkami plánu jako základna pro zvýšení budoucích požitků),

   v) trendu vývoje nákladů na zdravotní péči a

   vi) všech ostatních významných použitých pojistně-matematických předpokladů.

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

o) důsledek zvýšení o jeden procentní bod a důsledek snížení o jeden procentní bod v předpokládaných trendech sazeb nákladů na zdravotní péči:

   i) u agregované sumy nákladů na běžnou službu a složek úrokových nákladů u čistých periodických nákladů na zdravotní péči čerpanou po ukončení pracovního poměru a

ii) kumulované závazky z požitků po ukončení pracovního poměru u nákladů na zdravotní péči.

Pro účely tohoto zveřejnění se ostatní předpoklady nemění. U plánů působících ve vysoce inflačním prostředí se zveřejní důsledek procentuálního zvýšení či snížení v sazbě trendu nákladů na zdravotní péči v míře podobné jednomu procentnímu bodu v prostředí s nízkou inflací;

p) částky za běžný rok a předchozí čtyři roční období:

i) u současné hodnoty závazků z definovaných požitků, reálné hodnoty aktiv plánu a přebytku či deficitu v plánu a

ii) kvalifikované úpravy vyplývající z:

A) závazků plánu vyjádřených buď jako 1) částka, nebo 2) procento ze závazků plánu k rozvahovému dni,

B) aktiv plánu vyjádřených buď jako 1) částka, nebo 2) jako procento z aktiv plánu k rozvahovému dni;

q) nejlepší odhad zaměstnavatele výše příspěvků, které se očekávají platit do plánu během ročního období začínajícího po rozvahovém dni. Tento odhad učiní zaměstnavatel v prvním okamžiku, kdy je to rozumně možné.

121. Odst. 120A písm. b) vyžaduje zveřejnit obecný popis typu plánu. Takový popis rozlišuje například penzijní plán založený na průměrné mzdě od penzijního plánu založeného na výši posledního platu v jednotlivých letech či od plánu na příspěvky na zdravotní péči po skončení pracovního poměru. Popis plánu bude obsahovat neformální postupy, zakládající vznik mimosmluvních závazků zahrnutých do ocenění závazků z definovaných požitků podle odstavce 52. Bližší podrobnosti se nevyžadují.

122. Má-li účetní jednotka více než jeden plán definovaných požitků, zveřejnění může být provedeno celkově, zvlášť pro každý plán či dle takových skupin, které budou považovány za nejužitečnější. Může být vhodné rozlišovat skupiny plánů podle následujících kritérií:

a) podle geografické lokalizace plánů, např. rozlišením mezi plány domácími a zahraničními, nebo

b) podle typu rizik, jsou-li významně odlišná, např. rozlišením penzijních plánů založených na průměrné mzdě, resp. na posledním platu každého roku či rozlišením penzijních plánů od plánů příspěvků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru.

Jestliže účetní jednotka přistoupí k celkovému zveřejnění dle skupin plánů, provede takové zveřejnění buď ve formě vážených průměrů, nebo ve formě relativně úzce vymezených pásem.

123. Odstavec 30 vyžaduje zveřejnění dodatečných informací o sdružených plánech definovaných požitků, o kterých se účtuje, jako kdyby se jednalo o plány definovaných příspěvků.

124. V případech vyžadovaných IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* zveřejní účetní jednotka informace o:

a) transakcích mezi spřízněnými stranami s plány požitků po skončení pracovního poměru a

b) požitcích klíčového managementu po skončení pracovního poměru.

125. V případech, kdy je tak vyžadováno IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, zveřejní účetní jednotka informace o podmíněných závazcích vyplývajících ze závazků k požitkům po skončení pracovního poměru.

OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

126. Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky například zahrnují:

a) dlouhodobá placená volna, jako je dovolená za výsluhu či studijní volno;

b) jubilea a ostatní požitky za výsluhu;

c) požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti;

d) podíl na zisku a odměny vyplácené dvanáct a více měsíců po konci období, ve kterém poskytl zaměstnanec účetní jednotky související služby, a

e) odložené odměny vyplácené dvanáct a více měsíců od konce období, ve kterém na ně vznikl nárok.

127. Vyčíslení ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků se obvykle nestřetává s takovou mírou nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Kromě toho zavedení těchto požitků či jejich změna jen zřídka vyvolá vznik významné částky nákladů na minulé služby. Z těchto důvodů standard vyžaduje pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jen zjednodušené účetní postupy. Tyto postupy se liší odúčtování vyžadovaného pro požitky po skončení pracovního poměru takto:

a) pojistně-matematické zisky a ztráty se uznávají okamžitě a nepracuje se s žádným „rozpětím“ a

b) veškeré náklady na minulé služby jsou uznány okamžitě.

Uznání a vyčíslení

128. Částka uznaná jako závazek za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky je čistým součtem následujících částek:

a) současné hodnoty závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 64);

b) minus reálná hodnota aktiv plánu k rozvahovému dni (existují-li nějaká), kterými mají být závazky přímo vypořádány (viz odstavce 102–104).

Při vyčíslení závazku postupuje účetní jednotka podle odstavců 49–91, s výjimkou odstavců 54 a 61. Při uznání a vyčíslení práva na náhradu postupuje účetní jednotka podle odstavce 104A.

129. U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků uzná účetní jednotka jako náklad nebo jako výnos (podle odstavce 58) čistý součet níže uvedených částek, s výjimkou, kdy jiný standard vyžaduje či povoluje jejich zahrnutí do nákladu na aktivum:

a) náklad na běžné služby (viz odstavce 63–91);

b) úrokový náklad (viz odstavec 82);

c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavce 105–107) a práv na náhradu rozpoznaných jako aktivum (viz odstavec 104A);

d) pojistně-matematické zisky a ztráty, které musí být všechny vykázány okamžitě;

e) náklady na minulé služby, které musí být všechny vykázány okamžitě, a

f) důsledek krácení či vypořádání (viz odstavce 109 a 110).

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

Zveřejnění

131. Ačkoliv tento standard specifická zveřejnění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků nevyžaduje, jiné standardy mohou takové zveřejnění požadovat např. tehdy, jsou-li náklady na tyto požitky natolik významné, že by měly být v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* zveřejněny. V případech, kdy je to vyžadováno IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*, zveřejní účetní jednotka informaci o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management.

POŽITKY PŘI PŘEDČASNÉM UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU

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

Uznání

133. Účetní jednotka uzná požitek při ukončení pracovního poměru jako závazek a náklad tehdy a pouze tehdy, jestliže je prokazatelně zavázána:

a) ukončit pracovní poměr s pracovníkem nebo skupinou pracovníků před jejich normálním odchodem do důchodu, nebo

b) poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.

134. Účetní jednotka je prokazatelně zavázána k ukončení pracovního poměru tehdy a pouze tehdy, pokud přijala podrobný plán vedoucí k ukončení pracovního poměru a nemá žádnou reálnou možnost tento plán zrušit. Tento podrobný plán musí obsahovat minimálně:

a) pracoviště, pracovní zařazení a přibližný počet pracovníků, jejichž pracovní poměr má být ukončen;

b) požitky při ukončení pracovního poměru stanovené pro každý druh práce či funkci a

c) čas, ve kterém má být plán implementován. Implementace musí začínat co nejdříve a probíhat v takovém časovém úseku, aby významné změny plánu byly nepravděpodobné.

135. Účetní jednotka může být zavázána zákonem, smlouvou, různými dohodami se zaměstnanci či jejich zástupci nebo mimosmluvním závazkem založeným na podnikové praxi, zvyklosti či přání jednat daným způsobem k výplatám (či jiným požitkům) zaměstnanců, jestliže ukončuje jejich pracovní poměr. Takové výplaty se označují jako požitky při ukončení pracovního poměru. Typicky se jedná o jednorázovou výplatu paušální částky, nicméně mohou též obsahovat:

a) zvýšení penzijních požitků či jiných požitků po ukončení pracovního poměru, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu zaměstnaneckých požitků, nebo přímo, a

b) vyplácení mzdy po další určité období, kdy již zaměstnanec neposkytuje účetní jednotce služby, které by přinášely účetní jednotce ekonomický užitek.

136. Některé zaměstnanecké požitky se vyplácejí bez ohledu na důvod zaměstnancova odchodu. Výplata takového požitku je jistá (podléhající jen minimálním podmínkám pro přiznání a trvání služby), nejistý je však termín této výplaty. Ačkoliv se tyto požitky v některých zemích označují jako odstupné, jedná se spíše o požitek po ukončení pracovního poměru než o požitek při ukončení pracovního poměru a účetní jednotka o těchto požitcích účtuje jako o požitcích po ukončení pracovního poměru. Některé účetní jednotky poskytují při dobrovolném ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance nižší požitky (tj. nižší požitky po ukončení pracovního poměru) ve srovnání s požitky poskytovanými při nedobrovolném ukončení pracovního poměru (tj. při ukončení na požadavek ze strany účetní jednotky). Požitky vyplácené při nedobrovolném ukončení pracovního poměru jsou požitky při ukončení pracovního poměru.

137. Požitky vyplácené při ukončení pracovního poměru nepřinášejí účetní jednotce další ekonomické užitky a jako náklad se uznají okamžitě.

138. Pokud účetní jednotka uznává požitky při ukončení pracovního poměru, může jí rovněž vznikat povinnost účtovat o krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 109).

Vyčíslení

139. Jsou-li požitky při ukončení pracovního poměru splatné déle než 12 měsíců od rozvahového dne, diskontují se pomocí diskontní sazby dle odstavce 78.

140. Byla-li učiněna nabídka podporující dobrovolné rozvázání pracovního poměru, ocení se požitky při ukončení pracovního poměru v závislosti na počtu zaměstnanců, u nichž se přijetí nabídky očekává.

Zveřejnění

141. Tam, kde existuje nejistota, pokud jde o počet zaměstnanců, kteří přijmou nabídku na rozvázání pracovního poměru výměnou za požitky při ukončení pracovního poměru, vzniká podmíněný závazek. Dle požadavků IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* zveřejní účetní jednotka informaci o podmíněném závazku, není-li možnost výplaty z důvodu vypořádání vyloučena.

142. Dle požadavku IAS 1 zveřejní účetní jednotka povahu a částku každého významného nákladu. Požitky při ukončení pracovního poměru mohou mít za následek náklad, jehož zveřejnění je nutné z hlediska dodržení shora zmíněného požadavku.

143. V případech požadovaných IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* zveřejní účetní jednotka informaci o požitcích při ukončení pracovního poměru pro klíčový management.

144.–152. [Zrušen]

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

153. Tento oddíl popisuje přechodné postupy platné pro plány definovaných požitků. Při prvé aplikaci tohoto standardu pro ostatní zaměstnanecké požitky postupuje účetní jednotka podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

154. Při prvém použití tohoto standardu stanoví účetní jednotka svůj závazek u plánů definovaných požitků k danému datu jako:

a) současnou hodnotu závazku (viz odstavec 64) k datu prvé aplikace standardu;

b) minus reálná hodnota aktiv plánu k datu prvé aplikace standardu (pokud existují), z nichž mají být závazky vypořádávány přímo (viz odstavce 102–104);

c) minus náklady na minulé služby, které budou dle odstavce 96 uznány v pozdějších obdobích.

155. Pokud je takto vzniklý závazek vyšší než závazek, který by byl býval uznán ke stejnému dni podle předchozích účetních pravidel účetní jednotky, účetní jednotka uzná toto zvýšení jako součást závazku z definovaných požitků podle odstavce 54:

a) okamžitě dle IAS 8, nebo

b) jako náklad rozložený rovnoměrně v průběhu až pěti let od data prvé aplikace standardu. Pokud zvolí účetní jednotka alternativu b), musí:

i) uplatnit při ocenění aktiv vykázaných v rozvaze limit popsaný v odst. 58 písm. b),

ii) ke každému rozvahovému dni zveřejnit: 1) dosud neuznanou částku zvýšení a 2) částku zvýšení uznanou v běžném období,

iii) omezit uznání následných pojistně-matematických zisků (nikoliv však záporných nákladů na minulé služby), jak je dále uvedeno. Má-li být pojistně-matematický zisk uznán podle odstavců 92 a 93, zahrne účetní jednotka takový pojistně-matematický zisk pouze v rozsahu, v jakém čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky (před uznáním tohoto pojistně-matematického zisku) převyšují neuznanou část závazku vzniklého při prvé aplikaci tohoto standardu, a

iv) zahrnout související část neuznaného závazku vzniklého při prvé aplikaci tohoto standardu při stanovení následného zisku nebo následné ztráty z vypořádání či krácení požitků.

Je-li závazek vzniklý při prvé aplikaci tohoto standardu nižší než závazek, který by byl býval uznán ke stejnému datu podle předchozích účetních pravidel účetní jednotky, vykáže účetní jednotka toto snížení podle IAS 8 okamžitě.

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

Příklad ilustrující odstavce 154 až 156

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

Důsledek změny metody je následující:

Současná hodnota závazku	*1 300*
Reálná hodnota aktiv plánu	*—1 000*
Minus: náklad na minulou službu, který má být uznán v pozdějších obdobích (160 × 4/10)	*–64*
Závazek ze změny metody	*236*
Závazek již uznaný	*–100*
Zvýšení závazku	*136*

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

K 31. prosinci 1999 je současná hodnota závazku podle tohoto standardu 1 400 a reálná hodnota aktiv plánu je 1 050. Čisté kumulované neuznané pojistně matematické zisky od data změny metody (prvé aplikace tohoto standardu) činí 120. Očekávaná průměrná délka zbývajícího pracovního poměru zaměstnanců účastnících se plánu je osm let. Účetní jednotka se rozhodla vykázat veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty okamžitě tak, jak jí to dovoluje odstavec 93.

Důsledek limitu v odst. 155 písm. b) bodu iii) je uveden níže.

Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky	*120*
Neuznaná část závazku ze změny metody (136 × 4/5)	*–109*
Nejvýše vykázaný zisk (odst. 155 písm. b) bod iii))	*11*

DATUM ÚČINNOSTI

157. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky týkající se období počínající 1. ledna 1999 nebo později, s výjimkou uvedenou v odstavcích 159–159C. Dřívější použití standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije ustanovení tohoto standardu pro náklady na penzijní požitky v účetní závěrce za období počínající před 1. lednem 1999, zveřejní informaci, že aplikovala tento standard místo IAS 19 *Náklady na penzijní požitky* schváleného v roce 1993.

158. Tento standard nahrazuje IAS 19 *Náklady na penzijní požitky* schválený v roce 1993.

159. Následující ustanovení jsou účinná pro roční účetní výkaz ([1]) týkající se období počínajícího 1. lednem 2001 nebo později:

a) revidovaná definice plánu aktiv dle odstavce 7, související definice aktiv držených ve fondu dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a pojistná politika;

b) požadavky na rozpoznání a vyčíslení náhrad podle odstavců 104A, 128 a 129 a související zveřejnění podle odst. 120A písm. f) bodu iv), odst. 120A písm. g) bodu iv), odst. 120A písm. m) a odst. 120A písm. n) bodu iii).

Dřívější aplikace těchto ustanovení se doporučuje. Pokud dřívější aplikace ovlivní účetní výkazy, účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní.

159A. Dodatky k odstavci 58A jsou závazné pro roční účetní závěrky, které se týkají období končícího dnem nebo po dni 31. května 2002, přičemž jejich dřívější použití se připouští. Dřívější aplikace těchto ustanovení se doporučuje. Pokud použití dodatků k odstavci 58A ovlivní údaje účetní závěrky, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

159B. Účetní jednotka uplatní dodatky podle odstavců 32A, 34–34B, 61 a 120–121 pro roční období počínající dnem nebo po dni 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka postupuje podle těchto dodatků v ročním období počínajícím před 1. lednem 2006, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

159C. Možnost uvedená v odstavcích 93A–93D může být použita pro roční období končící dne nebo po dni 16. prosince 2004. Účetní jednotka, která bude podle této možnosti postupovat před 1. lednem 2006, uplatní rovněž požadavky dodatků podle odstavců 32A, 34–34B, 61 a 120–121.

160. Ustanovení IAS 8 se použijí v případě, kdy účetní jednotka mění svá účetní pravidla za účelem vyjádření změn uvedených v odstavci 159–159C. Při zpětném uplatnění těchto změn dle IAS 8, účtuje účetní jednotka o těchto změnách, jako kdyby byly přijaty ke stejnému okamžiku jako vlastní standard, s výjimkou, že účetní jednotka může zveřejnit částky podle odst. 120A písm. p) jako částky stanovené pro každé roční období potenciálně počínaje prvním ročním obdobím uvedeným v účetní závěrce, ve které účetní jednotka poprvé použila postup dle dodatků v odstavci 120A.

([1]) Odstavec 159 a 159A hovoří o ročních účetních výkazech s cílem explicitněji vyjádřit uvádění dat účinnosti přijatých v roce 1998. Odstavec 157 ještě používá termín „účetní závěrka".

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 20

Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá při účtování a vykazování státních dotací a při zveřejňování jiných forem státní podpory.

2. Tento standard se nezabývá:

   a) zvláštními problémy vznikajícími při zaúčtování státních podpor v účetních závěrkách, které odrážejí dopad měnících se cen, nebo v doplňujících informacích podobné povahy;

   b) státní podporou, která se poskytuje účetní jednotce ve formě výhod, jež jsou k dispozici při určování zdanitelného zisku nebo jsou určeny nebo omezeny na základě závazku z daně ze zisku (jako jsou daňové prázdniny, investiční daňové odpočty, sazby pro zrychlené odpisy a snížení sazby daně ze zisku);

   c) státní účastí na vlastnictví účetní jednotky;

   d) státními dotacemi upravenými IAS 41 *Zemědělství*.

DEFINICE

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Státem se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, národní či mezinárodní.

   Státní podpora je akce státu, která je určena k poskytnutí konkrétní ekonomické výhody účetní jednotce nebo skupině účetních jednotek, které splňují určitá kritéria. Pro účely tohoto standardu nezahrnuje státní podpora výhody poskytované pouze nepřímo pomocí činnosti, jež ovlivní všeobecné obchodní podmínky, jako jsou poskytování infrastruktury v rozvojových oblastech nebo uvalení obchodních omezení na konkurenty.

   Státní dotace představují podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch účetní jednotky výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností účetní jednotky. Vylučují ty formy státní podpory, u kterých se nedá přiměřeně stanovit cena, a transakce se státem, jež se nedají odlišit od běžných obchodních transakcí účetní jednotky ([1]).

   Dotace vztahující se k aktivům jsou státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že účetní jednotka oprávněná k jejich získání musí zakoupit, postavit nebo jinak získat dlouhodobá aktiva. Mohou být rovněž stanoveny doplňující podmínky omezující typ nebo umístění aktiv nebo období, během kterých mají být aktiva získána nebo držena.

   Dotace vztahující se k výnosům jsou státní dotace jiné než dotace vztahující se k aktivům.

   Odpustitelné úvěry jsou úvěry, u nichž se věřitel zavazuje, že se za určitých předepsaných podmínek zřekne splacení.

   Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum směněno mezi znalým a ochotným kupujícím a znalým a ochotným prodávajícím při transakci za obvyklých podmínek.

4. Státní podpora má mnoho forem, které se liší jak povahou poskytované podpory, tak podmínkami, jež jsou s ní obvykle spojeny. Účelem podpory může být motivace účetní jednotky, aby se rozhodla pro postup, který by si normálně, kdyby nebyla podpora poskytnuta, nezvolila.

5. Příjem státní podpory účetní jednotkou může být významný pro sestavení účetní závěrky ze dvou důvodů. Za prvé, jestliže byly prostředky převedeny, musí se najít vhodná metoda účtování převodu. Za druhé je žádoucí, aby se ukázal rozsah, ve kterém účetní jednotka během účetního období získala takovou podporu. To usnadňuje porovnání účetní závěrky účetní jednotky s účetními závěrkami za předchozí období a s účetními závěrkami ostatních účetních jednotek.

6. Státní dotace se někdy označují jinými názvy, jako jsou granty, podpory, subvence nebo prémie.

([1]) Viz také SIC-10 *Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem*.

STÁTNÍ DOTACE

7. Státní dotace, včetně nepeněžních dotací v reálné hodnotě, se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:

   a) účetní jednotka splní s nimi spojené podmínky a

   b) dotace budou přijaty.

8. Státní dotace se nevykazuje, pokud neexistuje přiměřená jistota, že účetní jednotka splní s ní spojené podmínky a že dotace bude přijata. Příjem dotace sám o sobě neposkytuje dostatečný důkaz o tom, že podmínky spojené s dotací byly nebo budou splněny.

9. Způsob, kterým je dotace přijata, neovlivní účetní metodu zvolenou ve vztahu k dotaci. Dotace je tedy vyúčtována stejným způsobem, ať již byla přijata v hotovosti, nebo formou snížení závazku vůči státu.

10. S odpustitelným úvěrem od státu se zachází jako se státní dotací, když existuje přiměřená jistota, že účetní jednotka splní podmínky pro jeho odpuštění.

11. Jakmile je státní dotace vykázána, jakékoliv s ní spojené podmíněné závazky či podmíněná aktiva musí být posuzovány v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

12. Státní dotace se uznávají na systematickém základě jako výnosy během obdobích nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům, které mají kompenzovat. Státní dotace se neúčtují přímo ve prospěch účastí společníků.

13. K účetnímu řešení státních dotací lze nalézt dva obecné přístupy: kapitálový přístup, v jehož rámci se připisuje dotace přímo ve prospěch účastí společníků, a výnosový přístup, v jehož rámci se dotace zahrnuje do výnosů za jedno či více období.

14. Zastánci kapitálového přístupu argumentují takto:

   a) státní dotace jsou nástrojem financování a jako nástroje financování se proto zachycují v rozvaze a nikoliv ve výsledovce, kde by kompenzovaly položky nákladů, které financují. Protože se neočekává splacení, účtují se přímo ve prospěch kapitálové účasti společníků;

   b) není vhodné vykazovat státní dotace ve výsledovce, protože nebyly vydělány, ale představují motivaci poskytnutou vládou bez souvisejících nákladů.

15. Argumenty podporující výnosový přístup jsou následující:

   a) protože státní dotace jsou formou příjmu z jiného zdroje než od společníků, nezachycují se přímo ve prospěch účastí společníků, ale vykáží se jako výnos v příslušných obdobích;

   b) státní dotace jsou zřídka bezplatné. Účetní jednotka je získá splněním jejich podmínek a dodržením stanovených závazků. Proto se vykáží jako výnosy a přiřadí se příslušným nákladům, které mají kompenzovat, a

   c) protože daně ze zisku a jiné daně jsou účtovány na vrub zisku, je logické stejným způsobem, tj. ve výsledovce, řešit také státní dotace, které jsou prodloužením fiskální politiky.

16. Pro výnosový přístup je zásadní, aby se státní dotace vykazovaly jako výnos na systematickém a racionálním základě během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům. Vykázání výnosů ze státních dotací na základě jejich přijetí není v souladu s předpokladem akruálního účetnictví (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*) a bylo by přijatelné pouze tehdy, kdyby neexistoval žádný základ pro přidělení dotace k období jinému než k tomu, v němž byla přijata.

17. Ve většině případů jsou období, za která účetní jednotka vykazuje náklady výkonu nebo jiné náklady vztahující se ke státní dotaci, snadno zjistitelná, a tak dotace při vykázání konkrétních nákladů jsou vykázány jako odpovídající výnos ve stejném období jako relevantní náklad. Podobně jsou dotace vztahující se k odepisovatelným aktivům obvykle vykázány jako výnos během období a na základě, na kterém se účtuje odpis těchto aktiv.

18. Dotace vztahující se k neodepisovatelným aktivům mohou také vyžadovat splnění určitých závazků a potom by byly vykázány jako výnos během období, která nesou náklad spojený se splněním závazků. Například dotace v podobě pozemku může být podmíněna postavením budovy na pozemku a pak bude vhodné vykázat ji jako výnos po dobu životnosti budovy.

19. Dotace jsou někdy přijímány jako součást souboru finanční nebo fiskální pomoci, ke které je připojena řada podmínek. V takových případech je nutná pečlivost při identifikaci podmínek, které dávají vzniknout nákladům výkonu a jiným nákladům, a které určí období, během nichž se bude dotace přijímat. Může být vhodné přidělit část dotace na jednom základě a část na druhém.

20. Státní dotace, která se stane pohledávkou jako náhrada za již vzniklé náklady nebo již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory účetní jednotce se žádnými budoucími souvisejícími náklady, se vykáže jako výnos období, ve kterém se stane pohledávkou.

21. Za jistých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci účetní jednotce a nikoliv jako stimulace pro vynaložení konkrétních výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na individuální účetní jednotku a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou vést k vykázání dotace jako výnosu v období, kdy účetní jednotka splní podmínky k jejímu přijetí, se zveřejněním zajišťujícím jasné pochopení jejího vlivu.

22. Státní dotace se může stát pohledávkou účetní jednotky jako náhrada za vzniklé náklady nebo ztráty utrpěné v předchozím účetním období. Taková dotace se vykazuje jako výnos období, ve kterém se stane pohledávkou, a se zveřejněním zajišťujícím jasné pochopení jejího vlivu.

Nepeněžní státní dotace

23. Státní dotace může mít formu převodu nepeněžního aktiva, jako jsou pozemky nebo jiné prostředky, do užívání účetní jednotkou. Za těchto okolností je obvyklé stanovit reálnou hodnotu nepeněžního aktiva a zaúčtovat jak dotaci tak aktivum v této reálné hodnotě. Alternativním postupem, který je někdy používán, je zaúčtovat jak aktivum, tak dotaci ve jmenovité hodnotě.

Vykazování dotací vztahujících se k aktivům

24. Státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě musí být vykány v rozvaze buď uvedením dotace jako výnosu příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.

25. Za přijatelné alternativy se považují dvě metody vykázání dotací (nebo příslušných částí dotací) vztahujících se k aktivům v účetní závěrce.

26. První metoda uvádí dotaci jako výnos příštích období, který se uznává jako výnos na systematickém a racionálním základě po celou dobu životnosti aktiva.

27. Druhá metoda odčítá dotaci při stanovování účetní hodnoty aktiva. Dotace se uznává jako výnos po celou dobu životnosti odepisovatelného aktiva pomocí snížené odpisové částky.

28. Koupě aktiv a příjem souvisejících dotací může způsobit významné pohyby v peněžních tocích účetní jednotky. Z tohoto důvodu a také proto, aby byla ukázána hrubá investice do aktiv, jsou takové pohyby často uvedeny jako oddělené položky ve výkazu peněžních toků bez ohledu na to, zda je dotace odečtena od příslušného aktiva při vykázání v rozvaze.

Vykazování dotací vztahujících se k výnosům

29. Dotace vztahující se k výnosům se někdy vykazují ve výsledovce jako výnos buď odděleně, nebo pod všeobecnou hlavičkou jako „ostatní výnosy“, nebo jsou odečteny při vykazování souvisejících nákladů.

30. Zastánci první metody tvrdí, že není vhodné započítávat výnosové a nákladové položky a že oddělení dotací od nákladů usnadní porovnání s ostatními náklady neovlivněnými dotací. Ve prospěch druhé metody se argumentuje tím, že náklady by účetní jednotka vynaložit nemusela, kdyby dotace nebyla k dispozici, a vykázání nákladů bez kompenzování dotace může být proto klamné.

31. Obě metody jsou považovány pro vykázání dotací vztahujících se k výnosům za přijatelné. Pro správné pochopení účetní závěrky může být nutné zveřejnění dotací. Obvykle je vhodné zveřejnit dopad dotací na jakoukoliv výnosovou nebo nákladovou položku, pro něž se požaduje oddělené zveřejnění.

Splacení státních dotací

32. Státní dotace, která se stane splatnou (vratnou), je zaúčtována jako oprava účetního odhadu (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*). Splacení dotace vztahující se k výnosům se uplatňuje nejdříve proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období zaúčtovanému ve vztahu k dotaci. V rozsahu, v němž vratka překročí takovýto odložený výnos, nebo tam, kde neexistuje žádný výnos příštích období, se vratka ihned uzná jako náklad. Splacení dotace vztahující se k aktivu se zachycuje zvýšením účetní hodnoty aktiva nebo snížením zůstatku výnosů příštích období o splatnou částku. Další kumulativní dodatečné odpisy, které by při neexistenci dotace bývaly byly vykázány jako náklad, se vykáží jako náklad okamžitě.

33. Okolnosti vedoucí ke splacení dotace vztahující se k aktivu mohou vyžadovat posouzení možného snížení hodnoty nové účetní hodnoty aktiva.

STÁTNÍ PODPORA

34. Z definice státních dotací v odstavci 3 jsou vyloučeny určité formy státní podpory, kterým nelze rozumně přiřadit hodnotu, a transakce se státem, které nelze oddělit od běžných obchodních transakcí účetní jednotky.

35. Příklady podpory, které nelze rozumně přiřadit hodnotu, jsou bezplatné technické či marketingové poradenství a poskytování záruk. Příkladem podpory, kterou nelze odlišit od běžných obchodních transakcí účetní jednotky, je státní politika zadávání zakázek, jež zajišťuje část odbytu účetní jednotky. Existence prospěchu může být nesporná, ale jakýkoliv pokus oddělit obchodní činnost od státní pomoci by mohl být velmi sporný.

36. Význam prospěchu ve shora uvedených příkladech může být takový, že zveřejnění povahy, rozsahu a trvání podpory je nutné, aby účetní závěrka nebyla zavádějící.

37. Půjčky při nulových nebo nízkých úrokových sazbách jsou formou státní podpory, ale prospěch není kvantifikován připočtením úroků.

38. V tomto standardu nezahrnuje státní podpora poskytování infrastruktury zlepšováním všeobecné dopravní a komunikační sítě a dodávku zlepšených zařízení, jako jsou systémy zavlažování nebo vodovodní sítě, které jsou k dispozici stále a nepřetržitě ve prospěch celé místní komunity.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejňují se následující údaje:

a) účetní pravidla přijatá pro státní dotace včetně metod vykázání použitých v účetní závěrce;

b) povaha a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce a označení ostatních forem státní podpory, z nichž má účetní jednotka přímý prospěch, a

c) nesplněné podmínky a jiné nepředvídané okolnosti vztahující se ke státní podpoře, která byla vykázána.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Účetní jednotka, která přijímá standard poprvé, musí:

a) splnit požadavky na vykazování, kde je to vhodné, a

b) buď:

i) upravit svoji účetní závěrku o změnu účetních pravidel v souladu s IAS 8, nebo

ii) použít účetní pravidla standardu pouze pro dotace nebo části dotací, které se stanou pohledávkami nebo splatnými po datu účinnosti standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1984 a později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 21

Dopady změn měnových kurzů

CÍL

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

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Tento standard se použije ([1]):

   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 účetní jednotky pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou, a

   c) při převodu výsledků a finanční pozice účetní jednotky do měny vykazování.

4. IAS 39 se vztahuje k celé řadě derivátů v cizí měně, a ty jsou proto vyloučeny z působnosti tohoto standardu, avšak deriváty v cizí měně, které nespadají do rozsahu působnosti IAS 39 (například některé deriváty v cizí měně, které jsou vloženy do jiných smluv), spadají do působnosti tohoto standardu. Tento standard se vztahuje také na případy, kdy účetní jednotka převádí hodnoty souvisící 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 v zahraniční jednotce. Na zajišťovací účetnictví se vztahuje IAS 39.

6. Tento standard se vztahuje k prezentaci účetní závěrky účetní jednotky 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. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Závěrkový kurz je okamžitý měnový kurz k rozvahovému dni.

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

   Měnový kurz je směnný poměr dvou měn.

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

   Cizí měna je jiná měna než funkční měna účetní jednotky.

   Zahraniční jednotka je účetní jednotka, která je dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou vykazující účetní jednotky, jejíž aktivity jsou umístěny nebo vedeny v jiné zemi nebo měně než aktivity vykazující účetní jednotky.

([1]) Viz také SIC-7 *Zavedení eura*.

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

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky.

Peněžní položky jsou držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplaceny v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.

Čistá investice v zahraniční jednotce je velikost podílu vykazující účetní jednotky na čistých aktivech dané zahraniční jednotky.

Měna vykazování je měna používaná při předkládání účetní závěrky.

Okamžitý (spotový) měnový kurz je měnový kurz při okamžité dodávce.

Upřesnění definic

Funkční měna

9. Primární ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost, je obvykle prostředím, ve kterém účetní jednotka primárně vytváří a vydává peněžní prostředky. Při stanovení své funkční měny zvažuje účetní jednotka následující faktory:

a) měnu:

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) měnu, 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 účetní jednotky:

a) měna, v níž jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (tj. dluhy a nástroje vlastního kapitálu);

b) měna, v níž jsou obvykle kumulovány příjmy z provozních aktivit.

11. Při stanovení funkční měny zahraniční jednotky a toho, zda její funkční měna je stejná jako funkční měna vykazující účetní jednotky, se zvažují následující další faktory (vykazující účetní jednotka je v tomto kontextu účetní jednotkou, která má zahraniční jednotku jako svůj dceřiný podnik, pobočku, přidružený nebo společný podnik):

a) zda činnosti zahraniční jednotky jsou prováděny spíše jako rozšíření činností vykazující účetní jednotky, než aby byly prováděny s podstatným stupněm autonomie. Příkladem první varianty je zahraniční jednotka, která pouze prodává zboží dovážené z vykazující účetní jednotky a která výtěžky odevzdává vykazující účetní jednotce. Příkladem druhé možnosti je, když zahraniční jednotka akumuluje peněžní prostředky a další peněžní položky, vynakládá náklady, vytváří výnosy a sjednává půjčky, to vše v podstatě ve své místní měně;

b) zda transakce s vykazující účetní jednotkou tvoří velký nebo malý podíl činností zahraniční jednotky;

c) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky přímo ovlivňují peněžní toky vykazující účetní jednotky a jsou okamžitě dostupné k převedení vykazující účetní jednotce;

d) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky jsou dostatečné, aby pokryly existující a obvykle očekávané závazky, aniž by vykazující účetní jednotka poskytovala finanční prostředky dostupné k jejich pokrytí.

12. Nejsou-li výše uvedené ukazatele jednoznačné a funkční měna tedy není zřejmá, určí vedení účetní jednotky na základě vlastního úsudku funkční měnu, která nejvěrněji reprezentuje ekonomické účinky příslušných transakcí, událostí a podmínek. V rámci tohoto přístupu dává vedení účetní jednotky 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 účetní jednotky.

13. Funkční měna účetní jednotky odráží základní transakce, události a podmínky, které se k ní vztahují. V souladu s tím, 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 účetní jednotky se přepracuje v souladu s IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*. Účetní jednotka 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 mateřského podniku).

Čistá investice v zahraniční jednotce

15. Účetní jednotka 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 účetní jednotky v dané zahraniční jednotce. Tato položka se zaúčtuje v souladu s odstavci 32 a 33. Takové peněžní položky mohou zahrnovat dlouhodobé pohledávky nebo půjčky. Nezahrnují obchodní pohledávky ani obchodní závazky.

15A. Účetní jednotka mající peněžní položku, která je ve vztahu k zahraniční jednotce pohledávkou nebo závazkem popsaným v odstavci 15, může být kterýmkoliv dceřiným podnikem skupiny. Například účetní jednotka má dva dceřiné podniky A a B. Dceřiný podnik B je zahraniční jednotkou. Dceřiný podnik A poskytne půjčku dceřinému podniku B. Pohledávka dceřiného podniku A z titulu půjčky dceřinému podniku B bude součástí čisté investice v dceřiném podniku B, pokud není úhrada půjčky ani plánovaná, ani pravděpodobná v dohledné době. Toto bude rovněž platit v případě, kdy dceřiný podnik A sám bude zahraniční jednotkou.

Peněžní položky

16. Podstatnou charakteristikou peněžní položky je právo obdržet (nebo povinnost zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: penze a další zaměstnanecké požitky, které mají být placeny v hotovosti; rezervy, které musí být uhrazeny v hotovosti; hotovostní dividendy, které jsou uznány jako závazek. Peněžní položkou je také smlouva o nároku (nebo platbě) na měnící se počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky nebo měnící se množství aktiv, u kterých se 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; a rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

SHRNUTÍ PŘÍSTUPU POŽADOVANÉHO TÍMTO STANDARDEM

17. Při přípravě účetní závěrky každá účetní jednotka – ať samostatná účetní jednotka, účetní jednotka se zahraničními jednotkami – například mateřský podnik nebo zahraniční jednotka – například dceřiný podnik nebo pobočka – stanoví svoji funkční měnu v souladu s odstavci 9–14. Účetní jednotka převádí položky cizí měny do své funkční měny a vykazuje účinky takového převodu v souladu s odstavci 20–37 a 50.

18. Řada vykazujících účetních jednotek se skládá z většího počtu jednotlivých účetních jednotek (například skupina se skládá z mateřského podniku a jednoho nebo několika dceřiných podniků). Různé typy účetních jednotek, ať členové skupiny nebo ne, mohou investovat do přidružených nebo společných podniků. Mohou mít také pobočky. Je třeba, aby výsledky a finanční pozice jednotlivých účetních jednotek, spadajících do vykazující účetní jednotky, byly převedeny do měny, ve které vykazující účetní jednotka předkládá svoji účetní závěrku. Tento standard připouští u vykazující účetní jednotky jakoukoliv měnu (nebo měny) vykazování. Výsledky a finanční pozice jednotlivých účetních jednotek v rámci vykazující účetní jednotky, jejichž funkční měna se liší od měny vykazování, se převádějí v souladu s odstavci 38–50.

19. Tento standard rovněž připouští, aby samostatná účetní jednotka připravující účetní závěrku nebo účetní jednotka připravující individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* předkládaly své účetní závěrky v libovolné měně (nebo měnách). Jestliže se měna vykazování účetní závěrky účetní jednotky liší od funkční měny účetní jednotky, výsledky a finanční pozice se rovněž převádějí do měny vykazování v souladu s odstavci 38–50.

VYKAZOVÁNÍ TRANSAKCÍ ZAHRANIČNÍ JEDNOTKY VE FUNKČNÍ MĚNĚ

Výchozí uznání

20. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřená v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně; včetně transakcí, které vznikají, když účetní jednotka:

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 výchozím uznání ve funkční měně má být transakce realizovaná v cizí měně zaúčtována tak, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým měnovým 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 měnový kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

Vykazování k následným rozvahovým dnům

23. Ke každému rozvahovému dni:

a) peněžní položky v cizí měně se musí převést za použití závěrkového kurzu;

b) nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách vyjádřených v cizí měně, musí být převedeny za použití měnového kurzu k datu transakce;

c) nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě vyjádřené v cizí měně, se musí převést za použití měnového kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato reálná 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 kterých jsou zjištěny známky snížení hodnoty, je účetní hodnota před započtením možných ztrát ze snížení hodnoty aktiv nebo zpětně získatelná částka 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 hodnot:

a) pořizovací ceny nebo účetní hodnoty určené měnovým kurzem platným ke dni určení předmětné částky (tj. měnový kurz platný k datu transakce u položky oceňované na základě historických cen) a

b) čisté realizovatelné hodnoty nebo zpětně získatelné částky určené měnovým kurzem platným ke dni určení předmětné hodnoty (tj. měnový kurz platný k datu rozvahy).

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 měnových kurzů, použije se ten měnový kurz, ve kterém by byl budoucí peněžní tok reprezentovaný transakcí nebo zůstatkem vypořádán, pokud by takový peněžní tok vznikl ke dni ocenění. Jestliže dočasně chybí směnitelnost mezi dvěma měnami, použije se první měnový kurz, s jehož pomocí by mohl být přepočet 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 účetní jednotky, 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 v kurzech odlišných od těch, kterými byly převedeny při prvotním zaúčtování během období nebo v předchozích účetních závěrkách, musí být uznány jako zisky nebo ztráty v období, kdy vznikly. Výjimku tvoří případy popsané v odstavci 32.

29. Jestliže peněžní prostředky vzniknou z transakce v cizí měně a nastane změna měnového 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 následných účetních období, je kurzový rozdíl uznaný v každém období až do období vypořádání určen změnou měnových kurzů v průběhu jednotlivých období.

30. Pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován přímo do vlastního kapitálu, všechny komponenty související s měnovými kurzy u těchto zisků a ztrát musí být účtovány také přímo do vlastního kapitálu. Naopak, pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován do výsledovky, všechny komponenty související s měnovými kurzy u tohoto zisku nebo ztráty musí být 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, odst. 23 písm. 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 peněžní položky, která tvoří část čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční jednotce (viz odstavec 15), se musí vykázat ve výsledovce individuální účetní závěrky vykazující účetní jednotky nebo v individuálních účetních závěrkách jednotlivých zahraničních jednotek. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční jednotky a vykazující účetní jednotku (například konsolidované účetní závěrky, kdy zahraniční jednotka je dceřiným podnikem), se kurzové rozdíly vykáží nejprve jako samostatná složka vlastního kapitálu a při pozbytí čisté investice se vykážou ve výsledovce v souladu s odstavcem 48.

33. Jestliže peněžní položka tvoří část čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční jednotce a je uváděna ve funkční měně vykazující účetní jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v individuálních účetních závěrkách příslušné zahraniční jednotky. Pokud je taková položka uváděna ve funkční měně zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v účetních závěrkách vykazující účetní jednotky. Pokud je taková položka uváděna v jiné měně, než je funkční měna buď vykazující účetní jednotky, nebo zahraniční jednotky, vzniká kurzový rozdíl v samostatné účetní závěrce vykazující účetní jednotky a v samostatné účetní závěrce zahraniční jednotky v souladu s odstavcem 28. Tyto kurzové rozdíly jsou reklasifikovány na samostatnou složku vlastního kapitálu v účetní závěrce, ve které je vykázána zahraniční jednotka a vykazující jednotka (tzn. v účetní závěrce, ve které je zahraniční jednotka konsolidována, poměrně konsolidována nebo účtována pomocí ekvivalenční metody).

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

Změna funkční měny

35. Dojde-li ke změně funkční měny účetní jednotky, je možno uplatňovat postupy použitelné pro novou funkční měnu od data změny.

36. Jak je uvedeno v odstavci 13, funkční měna účetní jednotky odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro účetní jednotku vhodné. V souladu s tím platí, že jakmile je funkční měna stanovena, tuto měnu lze měnit jen v případech, kdy dojde ke změně základních transakcí, událostí a podmínek. Například změna měny, která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb, může vést ke změně funkční měny účetní jednotky.

37. Účinek změny funkční měny je možno účtovat prospektivně. Jinými slovy – účetní jednotka převede veškeré položky na novou funkční měnu pomocí převodního kurzu platného ke dni změny. Výsledné převedené částky nepeněžních položek jsou brány jako jejich historické ceny. Kurzové rozdíly vznikající z převodu zahraničních jednotek dříve klasifikované ve vlastním kapitálu v souladu s odstavcem 32 a odst. 39 písm. c) se nevykáží ve výsledovce, dokud nebude daná zahraniční jednotka vyřazena.

POUŽITÍ JINÉ MĚNY VYKAZOVÁNÍ NEŽ FUNKČNÍ MĚNY

Převod do měny vykazování

38. Účetní jednotka může předkládat svoji účetní závěrku v jakékoli cizí měně (nebo měnách). Jestliže se měna vykazování liší od funkční měny účetní jednotky, účetní jednotka převede své výsledky a finanční pozici do měny vykazování. Jestliže například skupina obsahuje jednotlivé účetní jednotky s různými funkčními měnami, výsledky a finanční pozice jednotlivých účetních jednotek jsou vyjádřeny ve společné měně, takže lze předložit konsolidovanou účetní závěrku.

39. Výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převedou do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:

a) aktiva a závazky každé předložené rozvahy (tj. včetně srovnávacích období) se převedou závěrkovým kurzem k datu každé rozvahy;

b) výnosy a náklady jednotlivých výsledovek (tj. včetně srovnávacích období) se převedou měnovým kurzem k datu transakce a

c) všechny výsledné kurzové rozdíly se vykáží jako samostatná složka vlastního kapitálu.

40. Z praktických důvodů je často používán k převádění výnosových a nákladových položek kurz, který se přibližuje skutečným měnovým kurzům k datu transakcí (například průměrný měnový kurz za období). Jestliže však měnový kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

41. Kurzové rozdíly uvedené v odst. 39 písm. c) vyplývají z:

a) převádění výnosů a nákladů měnovými kurzy k datu transakcí a převádění aktiv a závazků závěrkovým kurzem. Takové kurzové rozdíly vznikají jak u výnosových a nákladových položek vykazovaných ve výsledovce, tak u položek vykazovaných přímo ve vlastním kapitálu;

b) převodu počátečních čistých aktiv v závěrkovém kurzu, který se liší od předchozího závěrkového kurzu.

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

42. Výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, musí být převedeny do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:

a) všechny částky (tj. aktiva, závazky, položky vlastního kapitálu, výnosy a náklady, včetně srovnávacích období) musí být převedeny závěrkovým kurzem k datu nejnovější rozvahy s výjimkou případů, kdy

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

43. Je-li funkční měna účetní jednotky měnou hyperinflační ekonomiky, účetní jednotka přepracuje svoji 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 odst. 42 písm. b)). Když ekonomika přestane být hyperinflační a účetní jednotka dále nepřepracovává 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 38–43 vztahují odstavce 45–47; výsledky a finanční pozice se převádějí do měny vykazování, takže zahraniční jednotku lze zahrnout do účetní závěrky vykazující účetní jednotky pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou.

45. Zahrnutí výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky do účetní závěrky vykazující účetní jednotky se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení vnitroskupinových zůstatků a vnitroskupinových transakcí dceřiného podniku (viz IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* a IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*). 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 účetní jednotce zisk nebo ztrátu v důsledku kurzových výkyvů. Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazující účetní jednotky takový kurzový rozdíl i nadále vykazován jako zisk nebo ztráta, nebo jestliže vzniká za podmínek 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 účetní jednotky, zahraniční jednotka často připravuje další výkazy ke stejnému datu, jako je datum účetní závěrky vykazující účetní jednotky. 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 měnovým kurzem k rozvahovému dni zahraniční jednotky. Z důvodu podstatných změn měnových kurzů jsou provedeny úpravy až k rozvahovému dni vykazující účetní jednotky 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 jakýmikoli úpravami účetní hodnoty aktiv a závazků, souvisejícími s koupí dané zahraničí 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 evidována 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. Účetní jednotka může pozbýt svůj podíl v zahraniční jednotce prodejem, likvidací, splacením základního kapitálu nebo vzdáním se celé zahraniční jednotky či její části. Výplata dividendy tvoří část pozbytí pouze v případech, když představuje náhradu původní investice – například pokud je dividenda 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 odloženého kurzového zisku či ztráty 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 účetní jednotky (včetně zahraničních jednotek) do jiné měny mohou mít daňové účinky. Na tyto daňové účinky se vztahuje IAS 12 *Daně ze zisku*.

ZVEŘEJNĚNÍ

51. V případě skupin se odkazy k „funkční měně“ uvedené v odstavcích 53 a 55–57 vztahují k funkční měně mateřského podniku.

52. Účetní jednotka zveřejní:

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 složka 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 buď vykazující účetní jednotky, nebo významné zahraniční jednotky, musí být tento fakt zveřejněn spolu se zveřejněním důvodu změny funkční měny.

55. Jestliže účetní jednotka předkládá účetní závěrku v měně, která se liší od její funkční měny, musí popsat 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.

56. Účetní jednotka v některých případech předkládá účetní závěrku nebo jiné finanční informace v jiné než své funkční měně, aniž by splňovala požadavky odstavce 55. Účetní jednotka může například převést do jiné měny pouze vybrané položky účetní závěrky. Nebo účetní jednotka, jejíž funkční měna není měnou v hyperinflační ekonomice, může převést účetní závěrku do jiné měny převodem všech položek s použitím posledního závěrkového měnového kurzu. Tyto převody nejsou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a je třeba provést zveřejnění uvedené v odstavci 57.

57. Jestliže účetní jednotka 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 účetního výkaznictví;

b) musí být zveřejněna měna, v níž jsou uvedeny doplňkové informace, a

c) musí být zveřejněna funkční měna účetní jednotky a způsob převodu použitý ke stanovení uvedených doplňkových informací.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

58. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

58A. *Čistá investice v zahraniční jednotce* (změna IAS 21), vydaná v prosinci 2005, přidala odstavec 15A a upravila odstavec 33. Účetní jednotka aplikuje tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno.

59. Účetní jednotka 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, účetní jednotka 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 účetní jednotky a ne jako aktiva a závazky zahraniční jednotky. Goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou tedy již vyjádřeny ve funkční měně účetní jednotky nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím měnového kurzu k datu akvizice.

60. Všechny ostatní změny plynoucí z použití tohoto standardu musí být zaúčtovány v souladu s požadavky IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

61. Tento standard nahrazuje IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (revidovaný v roce 1993).

62. Tento standard nahrazuje tyto 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 vykázání – převod z měny ocenění na měnu prezentace*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 23

Výpůjční náklady

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výpůjčních nákladů. Tento standard všeobecně požaduje okamžité vynaložení výpůjčních nákladů. Standard však dovoluje jako povolené alternativní řešení aktivaci výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se aplikuje v účetnictví pro výpůjční náklady.

2. Tento standard nahrazuje IAS 23 *Aktivace výpůjčních nákladů*, schválený v roce 1983.

3. Tento standard neřeší skutečné nebo odvozené náklady vlastního kapitálu, včetně přednostního kapitálu, který není klasifikovaný jako závazek.

DEFINICE

4. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Výpůjční náklady jsou úrok a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.

   Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej.

5. Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

   a) úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých půjček;

   b) odpisování diskontů nebo prémií souvisejících s půjčkami;

   c) odpisování vedlejších nákladů, vynaložených v souvislosti s uzavřením půjček;

   d) finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17 *Leasingy* a

   e) kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

6. Příklady způsobilých aktiv jsou zásoby, které vyžadují značné časové období, než jsou schopny prodeje, výrobní továrny, zařízení na výrobu energie a investice ve formě investic do nemovitostí. Ostatní investice a ty zásoby, které jsou běžně průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny ve velkém množství na opakující se bázi během krátkého časového období, nejsou způsobilá aktiva. Způsobilá aktiva také nejsou aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení.

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY – VZOROVÉ ŘEŠENÍ

Uznání

7. Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy.

8. Podle vzorového řešení jsou výpůjční náklady vykazovány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy, bez ohledu na to, jak jsou půjčky použity.

Zveřejnění

9. V účetní závěrce se zveřejní účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady.

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY – POVOLENÉ ALTERNATIVNÍ ŘEŠENÍ

Uznání

10. Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy, s výjimkou rozsahu, v jakém jsou aktivovány v souladu s odstavcem 11.

11. Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Částka výpůjčních nákladů způsobilá pro aktivaci se určí v souladu s tímto standardem.

12. Podle povoleného alternativního řešení jsou výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě aktiva, zahrnuty do pořizovacích nákladů na toto aktivum. Výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů na aktivum tehdy, když je pravděpodobné, že budou mít za následek budoucí ekonomické užitky pro účetní jednotku, a když tyto náklady mohou být zjištěny spolehlivě. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, v němž jsou vynaloženy.

Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci

13. Výpůjční náklady přímo účelově vztažené k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva jsou ty výpůjční náklady, které by nevznikly, kdyby výdaje na způsobilé aktivum nebyly vydány. Když si účetní jednotka vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem získání určitého způsobilého aktiva, výpůjční náklady, které se přímo vztahují k tomuto způsobilému aktivu, se dají snadno identifikovat.

14. Přímý vztah mezi konkrétními půjčkami a způsobilým aktivem a určení půjčky, k níž by jinak nemuselo dojít, může být obtížné zjistit. Taková potíž se například vyskytne, když finanční činnost účetní jednotky je centrálně koordinována. Obtíže také vznikají, když skupina používá řadu dluhových nástrojů k vypůjčení si finančních prostředků s rozdílnými úrokovými sazbami a půjčuje tyto finanční prostředky na různých základech dalším účetním jednotkám ve skupině. Jiné komplikace vzniknou při používání půjček denominovaných nebo spojených s cizími měnami, když skupina operuje ve vysoce inflačních ekonomikách a z kolísání měnových kurzů. Výsledkem je, že určení částky výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje odhad.

15. V rozsahu, v jakém jsou finanční prostředky vypůjčeny, specificky za účelem získání způsobilého aktiva, je částka výpůjčních nákladů způsobilá k aktivaci tohoto aktiva určena jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období minus veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto půjček.

16. Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že podnik získá vypůjčené finanční prostředky a vydá s nimi spojené výpůjční náklady dříve, než jsou některé nebo všechny finanční prostředky použity na výdaje za způsobilé aktivum. Za těchto okolností jsou finanční prostředky často dočasně investovány až do jejich vydání za způsobilé aktivum. Při určování částky výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci během období je veškerý vydělaný investiční výnos z těchto finančních prostředků odečten od vzniklých výpůjčních nákladů.

17. V rozsahu, ve kterém jsou finanční prostředky obecně půjčovány a používány za účelem získání způsobilého aktiva, se částka výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci určuje použitím míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů použitelných na půjčky účetní jednotce, které nejsou splacené během období, kromě půjček specificky získaných za účelem získání způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vynaložených během tohoto období.

18. V některých případech při výpočtu váženého průměru výpůjčních nákladů je vhodné zahrnout všechny půjčky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků; za jiných okolností je vhodné pro každý dceřiný podnik použít vážený průměr výpůjčních nákladů použitelný na jeho vlastní půjčky.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou

19. Když účetní hodnota nebo očekávaný konečný pořizovací náklad na způsobilé aktivum převýší jeho zpětně získatelnou částku nebo čistou realizovatelnou hodnotu, je účetní hodnota snížena nebo odepsána v souladu s požadavky ostatních standardů. Za určitých okolností je snížení hodnoty nebo odepsání stornováno v souladu s těmito ostatními standardy.

Zahájení aktivace

20. Aktivace výpůjčních nákladů jako součást pořizovacích nákladů na způsobilé aktivum začíná, když:

a) jsou vynakládány výdaje za aktivum;

b) jsou vynaloženy výpůjční náklady a

c) probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

21. Výdaje na způsobilé aktivum zahrnují pouze ty výdaje, jejichž výsledkem byly platby peněžními prostředky, převody jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků. Výdaje jsou sníženy o všechny obdržené postupné platby a dotace obdržené ve spojení s aktivem (viz IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*). Průměrná účetní hodnota aktiva během období včetně dříve aktivovaných výpůjčních nákladů je běžně dostupný odhad výdajů, na které je v tomto období použita míra aktivace.

22. Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzické vytvoření aktiva. Zahrnují technické a administrativní práce před počátkem fyzické výstavby, jako jsou činnosti spojené se získáním povolení před zahájením fyzické výstavby. Samy tyto činnosti při pouhém držení aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji, které mění podstatu aktiva, nejsou důvodem k aktivování výpůjčních nákladů. Například výpůjční náklady vynaložené během úpravy pozemku jsou aktivovány během období, v němž jsou činnosti vztahující se k této úpravě prováděny. Avšak výpůjční náklady vzniklé, zatímco pozemek získaný pro stavební účely je držen bez jakékoliv přípravné činnosti, se neaktivují.

Přerušení aktivace

23. Aktivace výpůjčních nákladů se přeruší během prodloužených období, kdy je aktivní příprava přerušena.

24. Výpůjční náklady mohou být vynaloženy během prodlouženého období, kdy jsou přerušeny činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Takové náklady jsou náklady na držení částečně dokončených aktiv a neaktivují se. Avšak aktivace výpůjčních nákladů není běžně přerušena během období, kdy jsou realizovány podstatné technické a administrativní práce. Aktivace výpůjčních nákladů není také přerušena, když je dočasné zdržení nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Například aktivace pokračuje během prodlouženého období potřebného pro zrání zásob nebo prodloužených období, během nichž vysoké hladiny vody zdrží výstavbu mostu, jestliže jsou takové vysoké vodní hladiny běžné v dotyčné zeměpisné oblasti během výstavby.

Ukončení aktivace

25. Aktivace výpůjčních nákladů skončí, když jsou skončeny veškeré podstatné činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

26. Aktivum je běžně připraveno pro své zamýšlené použití nebo prodej, když je dokončena fyzická výstavba aktiva, ačkoliv obvyklé administrativní práce mohou ještě pokračovat. Jestliže vše, co zbývá dokončit, jsou menší modifikace, jako je výzdoba majetku podle požadavků kupce nebo uživatele, znamená to, že jsou v podstatě dokončeny veškeré činnosti.

27. Když je výstavba způsobilého aktiva dokončována po částech a každá část může být používána, zatímco výstavba pokračuje na dalších částech, aktivace výpůjčních nákladů skončí, když jsou podstatně ukončeny všechny činnosti nezbytné pro přípravu této části pro její zamýšlené použití nebo prodej.

28. Příkladem způsobilého aktiva, jehož každá část je schopna použití, zatímco výstavba pokračuje na ostatních částech, je obchodní centrum zahrnující několik budov, z nichž každá může být používána samostatně. Příkladem způsobilého aktiva, které vyžaduje dokončení dříve, než jakákoliv část může být používána, je průmyslová továrna, jako je ocelárna, zahrnující několik technologií realizovaných postupně v různých částech uvnitř jednoho prostoru továrny.

ZVEŘEJNĚNÍ

29. V účetní závěrce se zveřejní:

a) účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady;

b) částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období a

c) míra aktivace použitá pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

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

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 24

Zveřejnění spřízněných stran

CÍL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se použije při:

   a) identifikaci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami;

   b) identifikaci nevyrovnaných zůstatků mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami;

   c) identifikaci okolností, při kterých je nutné zveřejnit položky podle písmen 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, spoluvlastníka nebo investora, které musí být prezentovány v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*.

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

ÚČEL ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

5. Vztahy spřízněných stran jsou normálním rysem obchodu a podnikání. Účetní jednotky například často provádějí části svých činností prostřednictvím dceřiných podniků, společných a přidružených podniků. Za těchto okolností má účetní jednotka možnost ovlivňovat rozhodování o finančních a provozních politikách těchto podniků prostřednictvím ovládání, spoluovládání nebo podstatného vlivu.

6. Vztah spřízněné strany by mohl mít dopad na výsledek hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Spřízněné strany mohou uzavírat transakce, které by nespřízněné strany nemohly. Účetní jednotka například prodává zboží svému mateřskému podniku za ceny, za které by tyto položky neprodala jinému odběrateli. Podobně transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být realizovány za stejné částky jako mezi nespřízněnými stranami.

7. Výsledek hospodaření a finanční situace účetní jednotky 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 účetní jednotky 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 účetní jednotky uživateli účetní závěrky, včetně hodnocení rizik a příležitostí, kterým daná účetní jednotka čelí.

DEFINICE

9. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Spřízněná strana je spřízněná s účetní jednotkou při splnění následujících podmínek:

   a) přímo nebo nepřímo prostřednictvím jednoho nebo několika zprostředkovatelů, strana:

      i) ovládá účetní jednotku, je ovládána účetní jednotkou nebo je pod společným ovládáním s účetní jednotkou (jde o mateřské podniky, dceřiné podniky a sesterské podniky),

      ii) má podíl v účetní jednotce, který jí poskytuje významný vliv nad touto účetní jednotkou, nebo

iii) spoluovládá takovouto účetní jednotku;

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

c) strana je společným podnikem, ve kterém je účetní jednotka spoluvlastníkem (viz IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*);

d) strana je členem klíčového managementu účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku;

e) strana je blízkým členem rodiny jednotlivce, který patří pod písmeno a) nebo d);

f) strana je účetní jednotkou, která je ovládána, spoluovládána nebo má na ni podstatný vliv přímo nebo nepřímo jakýkoliv jednotlivec patřící pod písmeno d) nebo e), nebo podstatné hlasovací právo v dané straně má přímo nebo nepřímo takovýto jednotlivec; nebo

g) strana je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců účetní jednotky nebo jakékoliv jiné účetní jednotky, která je spřízněnou stranou takovéto účetní jednotky.

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 daného jednotlivce nebo budou ovlivňováni daným jednotlivcem ve svých vztazích s účetní jednotkou. 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.

Odměňování zahrnuje veškeré zaměstnanecké požitky (definované v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) včetně zaměstnaneckých požitků, pro které se použije IFRS2 *Úhrady vázané na akcie*. Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění, které jsou placené, splatné nebo poskytované účetní jednotkou nebo jménem účetní jednotky výměnou za služby, které zaměstnanci poskytují účetní jednotce. Zahrnují také plnění placená jménem mateřského podniku ve prospěch takové účetní jednotky. Odměňování 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 nejsou zcela splatné během dvanácti měsíců po skončení daného období, podíly na zisku, odměny a odložené odměny;

d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a

e) úhrady vázané na akcie.

Ovládání (kontrola) je moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky tak, aby měl ovládající z její činnosti užitek.

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

Klíčový management jsou osoby, které mají pravomoc a odpovědnost přímo či nepřímo za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky, včetně jejích ředitelů (výkonných i jiných).

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách účetní jednotky, ale není to ovládání 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) dvě účetní jednotky pouze proto, že mají ředitele nebo jiného člena klíčového managementu společného bez ohledu na písmena 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 účetní jednotkou (ačkoliv mohou ovlivnit svobodu jednání účetní jednotky nebo se účastnit v jejím rozhodovacím procesu);

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

ZVEŘEJNĚNÍ

12. Vztahy mezi mateřskými a dceřinými podniky se zveřejňují bez ohledu na to, zda dochází k transakcím mezi těmito spřízněnými stranami. Účetní jednotka je povinna zveřejnit název svého mateřského podniku, a zároveň název konečné ovládající strany, pokud se její název liší. Jestliže mateřský podnik ani konečná ovládající 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 účetní jednotku, je vhodné zveřejnit vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje ovládání, 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 účetních jednotek.

15. Jestliže mateřský podnik ani konečná ovládající strana nesestavují účetní závěrky přístupné veřejnosti, zveřejní účetní jednotka 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. Účetní jednotka je povinna zveřejnit odměny klíčovému managementu v souhrnu a za následující kategorie:

a) krátkodobé zaměstnanecké požitky;

b) zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru;

c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky;

d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a

e) úhrady vázané na akcie.

17. Jestliže došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami, musí účetní jednotka 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 klíčového managementu. 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 plnění v souvislosti s vypořádáním;

ii) detaily jakýchkoliv vydaných nebo přijatých záruk;

c) rezervy na pochybné dluhy související s částkou nevyrovnaných závazků a

d) náklady uznané během období ve vztahu ke špatným nebo pochybným pohledávkám za spřízněnými stranami.

18. Zveřejnění požadované odstavcem 17 musí být učiněna samostatně pro každou z následujících kategorií:

a) mateřský podnik;

b) účetní jednotky spoluovládající jinou účetní jednotku nebo účetní jednotky s podstatným vlivem na jinou účetní jednotku;

c) dceřiné podniky;

d) přidružené podniky;

e) společné podniky, ve kterých je účetní jednotka spoluvlastníkem;

f) klíčový management účetní jednotky nebo jejího 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 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* zveřejněny v rozvaze nebo v 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 účetní jednotky nebo účetní jednotkou ve prospěch jiné strany.

Účast mateřského podniku nebo dceřiného podniku na definovaném plánu požitků, který sdílí rizika mezi účetními jednotkami ve skupině, je transakcí mezi spřízněnými stranami (viz odstavec 34B standardu IAS 19).

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 účetní jednotky.

DATUM ÚČINNOSTI

23. Účetní jednotka použije tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit.

23A. Účetní jednotka použije změny v odstavci 20 pro roční období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Jestliže účetní jednotka bude aplikovat změny ke standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky – pojistně matematické zisky a ztráty, skupinové plány a zveřejnění* v obdobích předcházejících l. lednu 2006, musí tyto změny použít i pro tato dřívější období.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 24 (REVIDOVÁN V ROCE 1994)

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 26

Penzijní plány

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro sestavování finančních zpráv penzijních plánů.

2. Penzijní plány jsou někdy označovány různými jinými názvy, jako například „plány penzijních požitků“, „důchodové plány“ nebo „schémata penzijních požitků“. Tento standard považuje penzijní plán za samostatnou vykazující účetní jednotku, jenž je oddělena od zaměstnavatelů těch osob, které jsou účastníky takového plánu. Všechny ostatní standardy se týkají finanční zprávy o penzijních plánech pouze v těch případech, které nejsou tímto standardem upraveny.

3. Tento standard upravuje zachycování a vykazování plánů pro všechny účastníky jako celek. Nezabývá se zprávami o nárocích jednotlivých účastníků na penzijní požitky.

4. IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se zabývá určením nákladů na penzijní požitky v účetních závěrkách zaměstnavatelů majících tyto plány. Proto tento standard doplňuje IAS 19.

5. Penzijní plány mohou mít podobu plánů definovaných příspěvků nebo plánů definovaných požitků. Pro mnohé z nich je třeba vytvořit oddělené fondy, které mohou, ale nemusí mít samostatnou právní subjektivitu a mohou, ale nemusí mít správce. Do fondu jsou placeny příspěvky a z fondu jsou následně vypláceny penzijní požitky. Tento standard platí bez ohledu na to, zda je takový fond vytvořen, a bez ohledu na to, zda existuje správce.

6. Pro penzijní plány, které mají aktiva investována u pojišťoven, platí stejné požadavky na účetnictví a financování jako u plánů, jejichž aktiva byla dána do soukromé správy. Tyto plány spadají do rozsahu působnosti tohoto standardu, pakliže se nejedná o případ, kdy je dohoda s pojišťovnou sepsána jménem určitého účastníka nebo skupiny účastníků a úhrada závazků, vyplývajících z penzijních požitků, je výlučně odpovědností pojišťovny.

7. Tento standard se nezabývá dalšími formami zaměstnaneckých požitků, jako například odstupným spojeným s ukončením pracovního poměru, ujednáními o odloženém odměňování, věrnostními dávkami, předčasným odchodem do penze, plány omezení počtu pracovníků, plány zdravotní a sociální péče nebo plány odměn. Z rozsahu tohoto standardu jsou vyloučeny i systémy zákonného sociálního zabezpečení.

DEFINICE

8. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Penzijní plány jsou takové dohody, kdy účetní jednotka poskytuje svým zaměstnancům požitky k datu ukončení pracovního poměru nebo v době po jeho skončení (a to buď formou ročního příjmu, nebo formou vyplacení jednorázové částky) za předpokladu, že lze tyto požitky nebo příspěvky před odchodem zaměstnanců do penze určit či odhadnout, a to buď na základě ustanovení příslušných dokumentů, nebo zavedené praxe účetní jednotky.

Plány definovaných příspěvků jsou penzijní plány, dle nichž jsou částky, které mají být vypláceny jako penzijní požitky, určeny výší příspěvků do fondu a ziskem plynoucím z jeho investic.

Plány definovaných požitků jsou penzijní plány, dle nichž jsou částky, které mají být vypláceny jako penzijní požitky, určeny pomocí vzorce, jehož základ obvykle tvoří výdělek zaměstnance a/nebo počet odpracovaných let.

Financováním se chápe převod aktiv do subjektu (*fondu*), odděleného od účetní jednotky zaměstnavatele, a to za účelem výplaty budoucích závazků z penzijních požitků.

Pro účely tohoto standardu jsou dále použity následující výrazy:

Účastníci jsou členové penzijního plánu a jiné osoby, jež mají nárok na požitky plynoucí z tohoto plánu.

Čistá aktiva použitelná pro požitky jsou aktiva penzijního plánu snížená o jiné závazky než ty, které vyplývají z pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.

Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je současná hodnota očekávaných plateb podle penzijního plánu, přisouzených nynějším i bývalým zaměstnancům za již poskytnuté služby.

Nepodmíněné požitky jsou takové požitky, na něž vzniká právo podle podmínek plánu penzijních požitků a nejsou podmíněny dalším pokračováním pracovního poměru.

9. Některé penzijní plány mají i jiné přispěvatele než pouze zaměstnavatele; tento standard se rovněž vztahuje na finanční zprávy o takových plánech.

10. Většina penzijních plánů je založena na formálních smlouvách. Některé plány jsou neformální, ale nabyly určitého stupně závaznosti jako výsledek praxe zavedené zaměstnavatelem. Některé plány umožňují omezit závazky zaměstnavatele z plánu; pro zaměstnavatele je však obvykle obtížné zrušit plán v případě, že jeho zaměstnanci mají nadále setrvat v podniku. Pro zachycení a vykázání neformálních plánů se používají stejná východiska jako pro plány formální.

11. Mnoho penzijních plánů poskytuje možnost vytvořit oddělené fondy, do kterých jsou placeny příspěvky a ze kterých jsou vypláceny požitky. Takové fondy mohou být spravovány subjekty, které při řízení aktiv fondu vystupují nezávisle. Tyto subjekty jsou v některých zemích označovány jako správci. V tomto standardu se termín správce používá k popisu zmíněných subjektů bez ohledu na to, zda byla svěřenecká správa vytvořena, či ne.

12. Penzijní plány mají podobu buď plánů definovaných příspěvků, nebo plánů definovaných požitků, přičemž obě kategorie mají odlišné charakteristiky. Občas se též vyskytují plány, které mají vlastnosti obou typů plánů. Takové hybridní plány jsou pro účely tohoto standardu považovány za plány definovaných požitků.

PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

13. Finanční zpráva o plánu definovaných příspěvků obsahuje výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a popis pravidel financování.

14. Na základě plánu definovaných příspěvků závisí výše budoucích požitků účastníka na výši příspěvku placeného zaměstnavatelem, účastníkem plánu nebo oběma, a dále na provozní efektivnosti a zisku z investic fondu. Povinnost zaměstnavatele je obvykle splněna zaplacením příspěvků do fondu. V tomto případě není obvykle vyžadována součinnost pojistného matematika, nicméně může být někdy použita při odhadu výše budoucích požitků, kterých bude možno dosáhnout na základě současných příspěvků, proměnlivé výše budoucích příspěvků a zisku z investic.

15. Účastníci se zajímají o činnosti plánu, protože přímo ovlivňují výši jejich budoucích požitků. Zájmem účastníků jsou informace o tom, zda byly příspěvky uhrazeny a zda proběhla řádná kontrola na ochranu práv příjemců požitků. Zájmem zaměstnavatele je, aby plán fungoval efektivně a podle pravidel.

16. Cílem výkaznictví plánu definovaných příspěvků je pravidelné poskytování informací o plánu a o výkonnosti jeho investic. Tohoto cíle se obvykle dosáhne předložením finanční zprávy, která zahrnuje:

    a) popis významných aktivit za dané období a dopad všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmínek;

    b) výkazy informující o transakcích a investiční výkonnosti za dané období a o finanční pozici plánu na konci tohoto období a

    c) popis investičních pravidel.

PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

17. Finanční zpráva o plánu definovaných požitků obsahuje buď:

    a) výkaz, který zobrazuje:

        i) čistá aktiva použitelná pro požitky,

        ii) pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky a

        iii) výsledný přebytek nebo schodek, nebo

    b) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, který zahrnuje buď:

        i) komentář podávající informaci o pojistně-matematické současné hodnotě přislíbených penzijních požitků v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky, nebo

        ii) odkaz na tuto informaci v přiložené zprávě pojistného matematika.

V případě, že k datu sestavení finanční zprávy nebylo vypracováno pojistně-matematické ocenění, použije se jako východisko poslední ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

18. Pro potřeby odstavce 17 je pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založena na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za dosud poskytnuté služby zaměstnavateli, s využitím buď současné úrovně mezd, nebo plánované úrovně mezd, a zveřejněním informace o tom, jaký základ byl použit. Rovněž se zveřejní dopady všech změn pojistně-matematických předpokladů, které mohou významně ovlivnit pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků.

19. Finanční zpráva vysvětluje vztah mezi pojistně-matematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků a čistými aktivy použitelnými pro požitky a uvádí pravidla financování přislíbených požitků.

20. Vyplácení přislíbených penzijních požitků na základě plánu definovaných požitků závisí na finanční pozici plánu a schopnosti přispěvatelů platit v budoucnosti příspěvky do plánu a rovněž na investiční výkonnosti a provozní efektivnosti plánu.

21. Plán definovaných požitků vyžaduje pravidelné stanovisko pojistného matematika k posouzení finančního situace plánu, ověření výchozích předpokladů a doporučení budoucí výše příspěvků.

22. Cílem výkaznictví plánu definovaných požitků je pravidelné poskytování informací o finančních zdrojích a aktivitách plánu, což je významné pro posouzení vztahu nárůstu zdrojů a plánovaných výplat požitků za dané období. Tohoto cíle se obvykle dosáhne předložením finanční zprávy, která zahrnuje:

a) popis významných aktivit za dané období a dopad všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmínek;

b) výkazy informující o transakcích a investiční výkonnosti za dané období a o finanční pozici plánu na konci tohoto období;

c) pojistně-matematické informace, které jsou buď součástí výkazů, nebo tvoří samostatnou zprávu, a

d) popis investičních pravidel.

Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků

23. Současná hodnota očekávaných plateb dle plánu penzijních požitků může být vypočtena a vykázána buď na základě současné úrovně mezd, nebo na základě úrovně mezd plánovaných na období do doby odchodu účastníků plánu do penze.

24. Důvody pro používání metody založené na současné úrovni mezd:

a) pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků, která je součtem částek přisouzených v současné době každému účastníkovi plánu, může být vypočtena objektivněji, než když se použije plánovaná úroveň mezd, neboť zahrnuje méně předpokladů;

b) při růstu mezd se zvýšení požitků stává pro podnik závazné v tom okamžiku, kdy se mzdy skutečně zvýší, a

c) výše pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků se při použití současné úrovně mezd více blíží částce, která má být vyplacena v případě ukončení nebo přerušení plánu.

25. Důvody pro používání metody založené na plánované úrovni mezd:

a) účetní informace mohou být vypracovány na základě předpokladu trvání podniku, bez ohledu na jiné předpoklady a odhady, které je třeba učinit;

b) v případě plánů konečných výplat jsou požitky stanoveny na základě úrovně mezd v době odchodu do penze, resp. krátce před tímto datem, a proto je třeba naplánovat úroveň mezd, výši příspěvků a míru návratnosti, a

c) opomenutí zohlednit plánovanou úroveň mezd se může v případě, kdy je většina příspěvků do fondu založena na plánované úrovni mezd, projevit ve výkazech jako zjevně nadměrné financování, ačkoliv je plán ve skutečnosti financován řádně, nebo jako řádné financování v případě, kdy je plán ve skutečnosti financován nedostatečně.

26. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na současné úrovni mezd je zveřejněna ve finanční zprávě o plánu tak, aby zobrazovala výši závazku z titulu platby požitků k datu sestavení finanční zprávy. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na plánované úrovni mezd je zveřejněna tak, aby zobrazovala výši možného závazku za předpokladu trvání podniku, což představuje obecný základ pro financování. Kromě zveřejnění pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků je třeba podat vhodné vysvětlení, které jasně naznačí kontext, ve kterém by měla být pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků interpretována. Takové vysvětlení může mít formu informace o přiměřenosti plánovaných budoucích příjmů do fondu a o pravidlech financování založených na plánované úrovni mezd. Tyto údaje mohou být součástí finanční zprávy nebo mohou být zahrnuty do zprávy pojistného matematika.

Četnost provádění pojistně-matematického ocenění

27. V mnoha zemích se pojistně-matematické ocenění neprovádí častěji než jednou za tři roky. V případě, že pojistně-matematické ocenění nebylo provedeno ke dni sestavení finanční zprávy, použije se jako východisko poslední provedené ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

Obsah finanční zprávy

28. V případě plánů definovaných požitků jsou informace vykazovány v jednom z následujících formátů, které odrážejí rozdílné způsoby zveřejňování a vykazování pojistně-matematických informací:

a) součástí finanční zprávy je výkaz zobrazující čistá aktiva použitelná pro požitky, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků a výsledný přebytek či schodek. Finanční zpráva o plánu rovněž obsahuje výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky a změn pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Součástí finanční zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků;

b) finanční zpráva zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je zveřejněna formou komentáře k výkazům. Součástí finanční zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků, a

c) finanční zpráva zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky, spolu s pojistně-matematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků uvedenou v samostatné zprávě pojistného matematika.

Finanční zprávy ve všech výše uvedených formátech mohou být doprovázeny zprávou o investiční činnosti a zprávou správce, která může mít buď podobu zprávy vedení, nebo podobu zprávy představenstva.

29. Zastánci formátů popsaných v odst. 28 písm. a) a b) se domnívají, že kvantifikace přislíbených penzijních požitků a další informace, poskytnuté prostřednictvím některého z popsaných způsobů, pomohou uživatelům posoudit současný stav plánu a pravděpodobnost, zda závazky vyplývající z plánu budou uspokojeny. Domnívají se, že by finanční zprávy měly být úplné samy o sobě a nechtějí se spoléhat na doprovodné výkazy. Někteří se ale domnívají, že formát popsaný v odst. 28 písm. a) může vyvolat dojem, že závazek existuje, i když pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků nemá, dle jejich názoru, všechny charakteristiky závazku.

30. Zastánci formátu popsaného v odst. 28 písm. c) se domnívají, že by pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků neměla být zahrnuta do výkazu čistých aktiv použitelných pro požitky tak, jak je popsáno v odst. 28 písm. a), nebo dokonce formou komentáře, jak je zmíněno v odst. 28 písm. b), protože bude přímo srovnávána s aktivy plánu a takové srovnání nemusí být správné. Domnívají se, že pojistní matematici nemusí nutně srovnávat pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků s tržní hodnotou investic, ale místo toho mohou stanovit současnou hodnotu peněžních toků, které by měly z investic plynout. Zastánci tohoto formátu se tudíž domnívají, že již zmíněné srovnání pravděpodobně neodráží celkové pojistně-matematické hodnocení plánu a že může být špatně pochopeno. Někteří se rovněž domnívají, že informace o přislíbených penzijních požitcích by měly být obsaženy pouze v samostatné zprávě pojistného matematika, kde je možno podat jejich řádné vysvětlení, a to bez ohledu na to, zda byla provedena jejich kvantifikace.

31. Tento standard souhlasí s názory, které preferují zveřejnění informací týkajících se přislíbených penzijních požitků v samostatné zprávě pojistného matematika. Odmítá argumentaci proti kvantifikaci pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Formáty popsané v odst. 28 písm. a) a b) jsou tudíž, dle tohoto standardu, považovány za akceptovatelné. To platí i pro formát popsaný v odst. 28 písm. c) za předpokladu, že finanční zpráva obsahuje odkaz na zprávu pojistného matematika, která obsahuje současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků, a tato zpráva je přiložena.

USTANOVENÍ SPOLEČNÁ PRO VŠECHNY TYPY PLÁNŮ

Ocenění aktiv plánu

32. Investice penzijního plánu se oceňují reálnou hodnotou. V případě obchodovatelných cenných papírů se za reálnou hodnotu považuje hodnota tržní. V těch případech, kdy nelze u investice určit reálnou hodnotu, zveřejní se důvod, proč nelze tuto hodnotu určit.

33. V případě obchodovatelných cenných papírů je za reálnou hodnotu obvykle považována hodnota tržní, protože představuje nejvhodnější ocenění jak cenného papíru k datu vykazování, tak i výsledků investiční činnosti za dané období. Takové cenné papíry, jež mají pevnou hodnotu zpětného odkupu a byly pořízeny za účelem pokrytí závazků plánu nebo jeho specifické části, mohou být oceněny částkou odpovídající ceně při zpětném odkupu za předpokladu konstantní míry výnosnosti po celé období od pořízení cenného papíru do jeho splatnosti. U těch investic plánu, pro které nelze určit reálnou hodnotu, jako například při úplném vlastnictví účetní jednotky, se zveřejní důvod, proč není reálná hodnota investice použita. U investic, oceněných jinou než tržní či reálnou hodnotou, je reálná hodnota obvykle předmětem zveřejnění. Aktiva použitá k zajištění provozu fondu se zachycují v souladu s odpovídajícími standardy.

Zveřejnění

34. Finanční zpráva o penzijním plánu, ať již se jedná o plán definovaných požitků, nebo plán definovaných příspěvků, obsahuje následující informace:

a) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky;

b) přehled podstatných účetních pravidel a

c) popis plánu a dopad všech změn plánu v průběhu daného období.

35. Pokud je to relevantní, jsou součástí finanční zprávy o penzijních plánech následující informace:

a) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, prostřednictvím kterého se zveřejní:

i) stav aktiv na konci období ve vhodném členění,

ii) způsob ocenění aktiv,

iii) podrobné informace o všech jednotlivých investicích převyšujících 5 % čistých aktiv použitelných pro požitky nebo převyšujících 5 % jakékoliv třídy či druhu cenných papírů,

iv) podrobné informace o investicích do účetní jednotky zaměstnavatele a

v) závazky, kromě těch, které vyplývají z pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků;

b) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky zobrazující:

i) příspěvky zaměstnavatele,

ii) příspěvky zaměstnanců,

iii) výnosy z investic jako například úroky a dividendy,

iv) ostatní výnosy,

v) požitky vyplacené nebo splatné (členěné například na penzi, požitky vyplácené v případě úmrtí a invalidity a jednorázově vyplácené částky),

vi) správní náklady,

vii) ostatní náklady,

viii) daně ze zisku,

ix) zisky a ztráty vzniklé pozbytím investic a změnami v hodnotě investic a

x) převody z jiných plánů a převody do jiných plánů;

c) popis pravidel financování;

d) pro plány definovaných požitků, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků (případně v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky), založenou na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za služby poskytnuté do dne sestavení výkazu, s využitím metody současné úrovně mezd nebo plánované úrovně mezd; tyto informace mohou být zahrnuty v přiložené zprávě pojistného matematika tak, aby mohly být pochopeny v kontextu se související finanční zprávou; a

e) pro plány definovaných požitků, charakteristiku významných pojistně-matematických předpokladů a metod použitých pro výpočet pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.

36. Zpráva o penzijním plánu obsahuje popis plánu a je buď součástí finanční zprávy, nebo samostatnou zprávou. Popis plánu obsahuje:

a) jména zaměstnavatelů a skupiny zaměstnanců zařazených do plánu;

b) počet účastníků plánu a počet ostatních účastníků, a to ve vhodném členění;

c) typ plánu – plán definovaných příspěvků nebo plán definovaných požitků;

d) komentář, zda účastníci přispívají do plánu;

e) popis penzijních požitků přislíbených účastníkům;

f) popis všech podmínek ukončení plánu a

g) změny v písmenech a) až f), pokud spadají do období, kterého se týká zpráva.

Nepovažuje se za nic neobvyklého, když jsou ve zprávě uváděny odkazy na jiné dokumenty, které jsou běžně dostupné a v nichž je plán popsán, a ve zprávě jsou zahrnuty pouze informace o následných změnách.

DATUM ÚČINNOSTI

37. Tento standard nabývá účinnosti pro finanční zprávy o penzijních plánech sestavovaných za období počínající 1. ledna 1988 nebo později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 27

Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije při sestavování a vykazování konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem.

2. Tento standard se nezabývá metodami zachycení podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwillu z podnikových kombinací (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

3. Tento standard se použije také pro investice do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků, pokud si účetní jednotka zvolí zveřejnění individuální účetní závěrky, nebo pokud je to požadováno místními předpisy.

DEFINICE

4. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

Ovládání (kontrola) je moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky tak, aby měl ovládající z její činnosti užitek.

Metoda pořizovacích nákladů je metodou zachycování investic, pomocí níž je investice uznána v pořizovacích nákladech. Investor uznává výnos z investice pouze v rozsahu, v němž dostává podíly z akumulovaných zisků účetní jednotky, do níž investoval, vzniklých po datu akvizice. Přijaté podíly převyšující takové zisky jsou považovány za zpětné získání investice a jsou uznávány jako snížení pořizovacích nákladů této investice.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky.

Menšinový podíl je taková část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiného podniku přiřaditelná podílům na vlastním kapitálu, které nejsou mateřským podnikem vlastněny přímo nebo nepřímo přes jiné dceřiné společnosti.

Mateřský podnik je účetní jednotka, která má jeden nebo více dceřiných podniků.

Individuální účetní závěrka je taková účetní závěrka, která je zveřejňována mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem spoluovládané jednotky, v níž jsou investice zachycovány spíše na základě přímého podílu na vlastním kapitálu než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv účetní jednotky, do níž bylo investováno.

Dceřiný podnik je účetní jednotka, včetně účetní jednotky typu osobní společnosti, jako je partnerský podnik, která je ovládána jinou účetní jednotkou (označovanou jako mateřský podnik).

5. Mateřský podnik nebo jeho dceřiný podnik mohou být investorem do přidruženého podniku nebo spoluovládajícím spoluovládané jednotky. V těchto případech je konsolidovaná účetní závěrka sestavovaná a zveřejňovaná podle tohoto standardu rovněž sestavována tak, aby splňovala požadavky IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*.

6. Pro účetní jednotku popsanou v odstavci 5 je individuální účetní závěrkou taková účetní závěrka, která je sestavena a zveřejněna vedle účetní závěrky zmíněné v odstavci 5. Individuální účetní závěrka může nebo nemusí být připojena k takovéto účetní závěrce ani ji nemusí doprovázet.

7. Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá dceřiný podnik, přidružený podnik ani účast spoluovládajícího na spoluovládané jednotce, není individuální účetní závěrkou.

8. Mateřský podnik, který je osvobozený od povinnosti zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku podle odstavce 10, může zveřejňovat individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

PREZENTACE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

9. Mateřský podnik, s výjimkou mateřského podniku popsaného v odstavci 10, prezentuje konsolidovanou účetní závěrku, v níž konsoliduje investice do dceřiných podniků, v souladu s tímto standardem.

10. Mateřský podnik nemusí prezentovat konsolidovanou účetní závěrku tehdy a pouze tehdy, když:

a) tento mateřský podnik je sám plně vlastněným nebo částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a jeho ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli o tom informováni a nemají námitek proti tomu, aby mateřský podnik neprezentoval konsolidovanou účetní závěrku;

b) dluhové ani kapitálové nástroje mateřského podniku nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);

c) mateřská jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a

d) nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik daného mateřského podniku sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

11. Mateřský podnik, který se v souladu s odstavcem 10 rozhodne neprezentovat konsolidovanou účetní závěrku a prezentuje pouze individuální účetní závěrku, musí splnit požadavky odstavců 37–42.

ROZSAH KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

12. Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny dceřiné podniky mateřského podniku ([1])

13. Má se za to, že ovládání existuje, vlastní-li mateřský podnik přímo či nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než jednu polovinu hlasovacích práv účetní jednotky, pokud za výjimečných okolností není jasně prokázáno, že takové vlastnictví neznamená ovládání. Ovládání existuje i tehdy, vlastní-li mateřský podnik polovinu nebo méně hlasovacích práv účetní jednotky a má přitom ([2]):

a) moc nad více než jednou polovinou hlasovacích práv na základě dohody s jinými investory;

b) moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky na základě stanov nebo dohody;

c) moc jmenovat či odvolávat většinu členů představenstva nebo obdobného řídícího orgánu, přičemž účetní jednotka je ovládána prostřednictvím představenstva nebo obdobného orgánu, nebo

d) moc uplatnit většinu hlasů na schůzích představenstva nebo obdobného řídícího orgánu, přičemž účetní jednotka je ovládána prostřednictví představenstva nebo obdobného orgánu.

14. Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinou účetní jednotkou, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má moc ovládat finanční a provozní politiky jiné jednotky. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.

15. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládání, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést.

([1]) Pokud dceřiný podnik splňuje při akvizici kritéria pro to, aby byl klasifikován jako držený k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, bude zachycován podle uvedeného standardu.

([2]) Viz také SIC–12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení.*

16. [Zrušen]

17. [Zrušen]

18. [Zrušen]

19. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace jen proto, že investor je organizací rizikového kapitálu, investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou účetní jednotkou.

20. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace proto, že jeho podnikatelské činnosti jsou odlišné od podnikatelských činností jiných účetních jednotek ze skupiny. Náležité informace jsou poskytnuty konsolidací takových dceřiných podniků a zveřejněním dodatečných informací o rozličných podnikatelských činnostech dceřiného podniku v konsolidované účetní závěrce. Tak například zveřejnění požadovaná IFRS *8 Provozní segmenty* napomůže vysvětlit význam rozličných podnikatelských činností v rámci skupiny.

21. Mateřský podnik ztrácí kontrolu, pokud ztratí moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky, do níž investoval, aby získal prospěch z jejích činností. Ke ztrátě kontroly může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se stane dceřiný podnik subjektem ovládání vládou, soudem, správcem nebo regulátorem. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání.

KONSOLIDAČNÍ POSTUPY

22. Při sestavení konsolidované účetní závěrky slučuje účetní jednotka účetní výkazy mateřského podniku a svých dceřiných podniků řádek po řádku tak, že se 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 investic mateřského podniku do každého dceřiného podniku a podíl mateřského podniku na vlastním kapitálu každého dceřiného podniku jsou vyloučeny (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*, který popisuje řešení jakéhokoli výsledného goodwillu);

    b) jsou vyjádřeny menšinové podíly na zisku nebo ztrátě konsolidovaných dceřiných podniků za účetní období a

    c) menšinové podíly na čistých aktivech konsolidovaných dceřiných podniků jsou uznány ve vlastním kapitálu, odděleně od vlastního kapitálu akcionářů mateřského podniku. Menšinové podíly na čistých aktivech se skládají z:

        i) částky takových menšinových podílů k datu původní kombinace vypočtené v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* a

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

23. Pokud existují potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na zisku a ztrátě a změnách vlastního kapitálu přiřazené mateřskému podniku a menšinovým podílům na základě aktuálního vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv.

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

25. Vnitroskupinové zůstatky a transakce zahrnující výnosy, náklady a dividendy jsou plně vyloučeny. Zisky a ztráty plynoucí z vnitroskupinových transakcí, které jsou uznány v hodnotě aktiv, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně. Vnitroskupinové ztráty mohou naznačovat snížení hodnoty, které vyžaduje uznání v konsolidované účetní závěrce. Na přechodné rozdíly, které vznikají z vyloučení zisků a ztrát plynoucích z vnitroskupinových transakcí, se použije IAS 12 *Daně ze zisku*.

26. Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky se sestavují ke stejnému datu vykázání. Když jsou data vykázání mateřského a dceřiného podniku rozličná, dceřiný podnik sestaví pro konsolidační účely zvláštní doplňkové účetní výkazy ke stejnému datu jako účetní závěrka mateřského podniku, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.

27. Pokud jsou v souladu s odstavcem 26 účetní výkazy dceřiného podniku, použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky, sestaveny k odlišnému datu vykázání než účetní závěrka mateřského podniku, provedou se úpravy o dopady podstatných transakcí nebo událostí, které se staly mezi tímto datem a datem účetní závěrky mateřského podniku. V žádném případě nemůže být rozdíl mezi daty vykázání dceřiného a mateřského podniku delší než tři měsíce. Délka účetních období a každý rozdíl mezi daty vykázání musí být mezi obdobími stejné.

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

29. Když člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a události za podobných okolností, jsou při sestavení konsolidované účetní závěrky učiněny v jeho účetní závěrce vhodné úpravy.

30. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice, jak je definováno IFRS 3 *Podnikové kombinace*. Výnosy a náklady pozbývaného dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky do data, k němuž mateřský podnik přestává ovládat dceřiný podnik. Rozdíl mezi výtěžkem z pozbytí dceřiného podniku a jeho účetní hodnotou k datu pozbytí, včetně kumulativní částky každého kurzového rozdílu, který se týká dceřiného podniku, uznané ve vlastním kapitálu v souladu s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*, je vykázán v konsolidované výsledovce jako zisk či ztráta z pozbytí dceřiného podniku.

31. Investice do účetní jednotky se zachycuje v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* od data, k němuž přestává být dceřiným podnikem, za předpokladu, že se nestává podnikem přidruženým, jak jej definuje IAS 28, nebo spoluovládanou jednotkou, jak je popsána v IAS 31.

32. Za účetní hodnotu investice k datu, k němuž účetní jednotka přestává být dceřiným podnikem, jsou považovány pořizovací náklady finančního aktiva v souladu s IAS 39 k okamžiku jeho výchozího ocenění.

33. Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidované rozvaze ve vlastním kapitálu, odděleně od vlastního kapitálu akcionářů mateřského podniku. Menšinové podíly na zisku nebo ztrátě za skupinu jsou také zveřejněny odděleně.

34. Zisk nebo ztráta jsou přiřazeny akcionářům mateřského podniku a menšinovým podílům. Protože obě části představují vlastní kapitál, není částka přiřaditelná menšinovým podílům výnosem nebo nákladem.

35. Ztráty připadající menšinovému podílu na konsolidovaném dceřiném podniku mohou převýšit menšinový podíl na vlastním kapitálu dceřiného podniku. V takovém případě se toto převýšení spolu s dalšími ztrátami připadající menšinovému podílu přidělí většinovému podílu, s výjimkou ztrát v takovém rozsahu, v němž existuje držiteli menšinového podílu povinnost tyto ztráty umořit a je schopen provést dodatečnou investici k pokrytí těchto ztrát. Jestliže dceřiný podnik následně vykazuje zisky, jsou takové zisky přiřazeny většinovému podílu až do okamžiku, kdy je zpět získán podíl na ztrátě připadající na menšinový podíl, který byl předtím absorbován většinovým podílem.

36. Jestliže má dceřiný podnik v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy v rámci menšinových podílů a klasifikovány jako vlastní kapitál, mateřský podnik počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

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

37. Pokud jsou sestavovány individuální účetní závěrky, zachycují se investice do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků, které nejsou klasifikovány jako držené k prodeji (nebo zahrnuté do pozbývané skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji), buď:

a) v pořizovacích nákladech, nebo

b) v souladu s IAS 39.

Stejné účetní řešení se použije pro každou kategorii investic. Investice do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků, které jsou klasifikovány jako držené k prodeji (nebo zahrnuté do pozbývané skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) podle IFRS 5, se zachycují podle téhož standardu.

38. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrku k dispozici pro veřejné použití. Odstavce 37 a 39–42 se použijí v případě, že účetní jednotka sestavuje nekonsolidované účetní závěrky, které vyhovují Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Účetní jednotka rovněž vytváří konsolidovanou účetní závěrku pro veřejné použití, jak požaduje odstavec 9, ledaže je využito osvobození uvedené v odstavci 10.

39. Investice do spoluovládané jednotky a přidruženého podniku, které jsou zachycovány v konsolidované účetní závěrce v souladu s IAS 39, se zachycují v investorově individuální účetní závěrce stejným způsobem.

ZVEŘEJNĚNÍ

40. V konsolidované účetní závěrce se zveřejní následující:

a) [Zrušen]

b) [Zrušen]

c) povaha vztahů mezi mateřským a dceřiným podnikem, pokud mateřský podnik nevlastní, přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků, více než polovinu hlasovacích práv;

d) důvody proč vlastnictví, přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků, více než poloviny hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž bylo investováno, neznamená ovládání (kontrolu);

e) datum vykázání účetní závěrky dceřiného podniku, pokud je taková účetní závěrka použita pro sestavení konsolidované účetní závěrky a je sestavena k datu vykázání nebo za období, které je odlišné od účetní závěrky mateřského podniku, a důvod pro použití odlišného data vykázání nebo období;

f) povaha a rozsah každého podstatného omezení schopnosti dceřiných podniků převádět prostředky mateřskému podniku formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček (např. vyplývajících z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků).

41. Pokud mateřský podnik sestavuje individuální účetní závěrku, jelikož se rozhodl podle odstavce 10 nesestavovat konsolidovanou účetní závěrku, bude v takové účetní závěrce zveřejněno:

a) skutečnost, že je účetní závěrka individuální účetní závěrkou; že bylo využito osvobození od konsolidace; název a zemi registrace nebo sídla účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, byla vytvořena a je k dispozici pro veřejné použití; a adresa, na níž lze takovou konsolidovanou účetní závěrku získat;

b) seznam podstatných investic do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků, včetně názvu, země registrace nebo sídla, výše vlastnického podílu a, pokud se liší, držený podíl na hlasovacích právech;

c) popis metod použitých pro zachycení investic uvedených v písmenu b).

42. Pokud mateřský podnik (s výjimkou mateřského podniku uvedeného v odstavci 41), spoluovládající s účastí na spoluovládané jednotce nebo investor do přidruženého podniku sestavují individuální účetní závěrku, zveřejní v takové individuální účetní závěrce:

a) skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou, a důvod proč je tato závěrka sestavována, jestliže nejde o zákonný požadavek;

b) seznam podstatných investic do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků, včetně názvu, země registrace nebo sídla, výše vlastnického podílu a, pokud se liší, držený podíl na hlasovacích právech;

c) popis metod použitých pro zachycení investic uvedených v písmenu b)

a identifikuje účetní závěrku sestavenou podle odstavce 9 tohoto standardu, IAS 28 a IAS 31, ke které se vztahuje.

DATUM ÚČINNOSTI

43. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

44. Tento standard nahrazuje IAS 27 *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* (novelizovaný v roce 2000).

45. Tento standard nahrazuje SIC-33 *Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 28

Investice do přidružených podniků

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije pro zachycení investic do přidružených podniků. Nepoužije se však na investice do přidružených podniků držených:

   a) organizacemi rizikového kapitálu (venture capital), nebo

   b) investičními fondy, podílovými fondy a podobnými účetními jednotkami včetně pojistných fondů spojených s investováním,

   které jsou při výchozím uznání označeny za oceňované v reálné hodnotě se změnami vykazovanými prostřednictvím zisku nebo ztráty nebo jsou klasifikovány jako držené k obchodování a zachycovány v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Takové investice budou oceňovány v reálné hodnotě v souladu s IAS 39 se změnami reálné hodnoty vykázanými v zisku nebo ztrátě v období dané změny.

DEFINICE

2. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Přidružený podnik je účetní jednotka včetně účetní jednotky typu osobní společnosti, jako je partnerský podnik, na níž má investor podstatný vliv a která není ani dceřiným podnikem, ani účastí ve společném podniku.

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

   Ovládání (kontrola) je moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky tak, aby měl ovládající z její činnosti užitek.

   Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice původně uznána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech účetní jednotky, do níž bylo investováno. Zisk nebo ztráta investora zahrnuje investorův podíl na zisku či ztrátě účetní jednotky, do níž bylo investováno.

   Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílení ovládání ekonomické aktivity a existuje pouze tehdy, když strategická finanční a provozní rozhodnutí týkající se dané aktivity vyžadují jednomyslný souhlas stran, sdílejících ovládání (kontrolu) (spoluvlastníci).

   Individuální účetní závěrka je taková účetní závěrka, která je zveřejňována mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem spoluovládané jednotky, v níž jsou investice zachycovány spíše na základě přímého podílu na vlastním kapitálu, než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv účetní jednotky, do níž bylo investováno.

   Podstatný vliv je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jednotky, do níž bylo investováno, ale není to ovládání ani spolu ovládání takových politik.

   Dceřiný podnik je účetní jednotka, včetně účetní jednotky typu osobní společnosti, jako je partnerský podnik, která je ovládána jinou účetní jednotkou (označovanou jako mateřský podnik).

3. Účetní závěrka, v níž je použita ekvivalenční metoda není individuální účetní závěrkou ani účetní závěrkou účetní jednotky, která nemá dceřiný podnik, přidružený podnik ani podíl spoluvlastníka ve společném podniku.

4. Individuální účetní závěrka je ta, která je zveřejněna mimo konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, v níž jsou investice zachyceny pomocí ekvivalenční metody, a účetní závěrky, v níž podíly spoluvlastníků ve společných podnicích jsou konsolidovány poměrným způsobem. Individuální účetní závěrka může nebo nemusí být připojena k uvedeným účetním závěrkám nebo přiložena k nim jako dodatek.

5. Účetní jednotky, které jsou osvobozeny od povinnosti konsolidovat v souladu s odstavcem 10 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, od povinnosti použít poměrnou konsolidaci podle odstavce 2 IAS 31 *Účasti ve společném podnikání* nebo od povinnosti použít ekvivalenční metodu podle odst. 13 písm. c) tohoto standardu, mohou zveřejňovat individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Podstatný vliv

6. Jestliže investor drží přímo či nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) 20 procent nebo více hlasovacích práv jednotky, do níž investoval, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. Naopak, drží-li investor přímo nebo nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) méně než 20 procent hlasovacích práv jednotky, do níž investoval, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí investorovi bránit v tom, aby měl podstatný vliv.

7. Existence podstatného vlivu investora se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:

   a) investor je zastoupen v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu jednotky, do níž investoval;

   b) účastní se tvorby politik, včetně účasti na rozhodováních o dividendách nebo jiných přídělech ze zisku;

   c) uskutečňuje významné transakce s jednotkou, do níž investoval;

   d) dochází ke vzájemné výměně manažerského personálu nebo

   e) investor poskytuje stěžejní technické informace.

8. Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce dodatečná hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinými účetními jednotkami, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má podstatný vliv. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.

9. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k podstatnému vlivu, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést.

10. Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv na účetní jednotku, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách této účetní jednotky. Ke ztrátě podstatného vlivu může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se stane přidružený podnik subjektem ovládání vládou, soudem, správcem nebo regulátorem. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání.

Ekvivalenční metoda

11. Investice do přidružených podniků je ekvivalenční metodou původně zachycena v pořizovací ceně a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl zachycen podíl investora na zisku či ztrátě účetní jednotky, do níž investoval, vytvořených po datu akvizice. Investorův podíl na zisku či ztrátě účetní jednotky, do níž investoval, je uznán v investorově zisku či ztrátě. Příděly ze zisků od jednotky, do níž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné kvůli změnám investorova poměrného podílu na účetní jednotce, do níž investoval, jež vznikly z takových změn vlastního kapitálu této účetní jednotky, které nebyly uznány v zisku či ztrátě této jednotky. Tyto změny zahrnují změny vzniklé z přecenění pozemků, budov a zařízení a z rozdílů z přepočtů z cizích měn. Investorův podíl na těchto změnách je uznán přímo ve vlastním kapitálu investora.

12. Pokud existují potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na zisku nebo ztrátě a změnách vlastního kapitálu účetní jednotky, do níž bylo investováno, na základě aktuálního vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv.

POUŽITÍ EKVIVALENČNÍ METODY

13. Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou, kromě případů, když:

   a) je investice klasifikována jako držená k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*;

   b) se použije výjimka z odstavce 10 IAS 27 umožňující mateřskému podniku, který má rovněž investici do přidruženého podniku, nezveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku, nebo

c) platí všechny následující podmínky:

i) investor je plně vlastněným dceřiným podnikem nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a jeho ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nemají oprávnění hlasovat, byli informováni o tom, že investor nepoužil ekvivalenční metodu, a nemají proti tomu námitek,

ii) dluhové ani kapitálové nástroje investora nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů),

iii) investor neposkytl svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a

iv) nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik daného mateřského podniku sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

14. Investice popsaná odst. 13 písm. a) se zachycuje podle IFRS 5.

15. Pokud investice do přidruženého podniku dříve klasifikována jako držená k prodeji již nadále nesplňuje kritéria, aby tak byla klasifikována, zachytí se pomocí ekvivalenční metody od data, kdy byla klasifikována jako držená k prodeji. Účetní závěrka za období od jeho klasifikace za držený k prodeji se podle toho opraví.

16. [Zrušen]

17. Uznání výnosů z přídělů ze zisků nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova zisku z investice do přidruženého podniku, protože přijaté příděly ze zisků mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého podniku. Protože má investor na přidružený podnik podstatný vliv, má i podíl na výkonnosti přidruženého podniku a následkem toho i na rentabilitě své investice. Investor zachycuje takový podíl tím, že rozšiřuje rozsah své účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na ziscích nebo ztrátách takového přidruženého podniku. Důsledkem je, že uplatnění ekvivalenční metody poskytuje při vykazování čistých aktiv a zisku nebo ztráty investora více informací.

18. Investor přeruší používání ekvivalenční metody od data, kdy přestane mít podstatný vliv na přidružený podnik, a zachytí investici podle IAS 39 od toho data za předpokladu, že se přidružený podnik nestal dceřiným podnikem nebo společným podnikem, jak je definovaný v IAS 31.

19. Za účetní hodnotu investice od data, kdy přestává být přidruženým podnikem, se považují pořizovací náklady jako u původního ocenění finančního nástroje podle IAS 39 k tomuto datu.

20. Mnohé postupy vhodné pro použití ekvivalenční metody jsou podobné konsolidačním postupům popsaným v IAS 27. Krom toho pojetí, které je základem postupů použitých při zachycování nabytí dceřiného podniku, je rovněž přijato i pro zachycování nabytí investice do přidruženého podniku.

21. Podíl skupiny na přidruženém podniku je souhrn mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky držených podílů na tomto přidruženém podniku. Držení podílů na jiných přidružených podnicích nebo společnými podniky skupiny není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud má přidružený podnik dceřiný podnik, přidružený podnik nebo společný podnik, zisky nebo ztráty a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou uznány v účetní závěrce přidruženého podniku (včetně podílu tohoto přidruženého podniku na ziscích a ztrátách a čistých aktivech svých přidružených a společných podniků) po všech úpravách nutných pro to, aby byla zabezpečena jednotná účetní pravidla (viz odstavce 26 a 27).

22. Zisky a ztráty plynoucí z transakcí „po vlastnické ose směrem nahoru“ a „po vlastnické ose směrem dolů“ mezi investorem (včetně jím konsolidovaných dceřiných podniků) a přidruženým podnikem jsou uznány v účetní závěrce investora pouze ve výši podílů ostatních investorů daného přidruženého podniku stojících mimo skupinu. Transakce „po vlastnické ose směrem nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženým podnikem investorovi. Transakce „po vlastnické ose směrem dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem přidruženému podniku. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku plynoucích z těchto transakcí je vyloučen.

23. Investice do přidruženého podniku je zachycena pomocí ekvivalenční metody od data, k němuž se stala přidruženým podnikem. Při nabytí investice je jakýkoli rozdíl mezi pořizovacími náklady investice a investorovým podílem na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků přidruženého podniku zachycen v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace*. Z toho důvodu:

a) goodwill týkající se přidruženého podniku je zahrnut v účetní hodnotě investice. Odpisování tohoto goodwillu však není povoleno, a není tudíž zahrnuto do stanovení investorova podílu na ziscích či ztrátách přidruženého podniku;

b) jakýkoli přebytek investorova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků přidruženého podniku nad pořizovacími náklady investice je vyloučen z účetní hodnoty investice a je namísto toho zahrnut jako výnos při stanovení investorova podílu na zisku či ztrátě přidruženého podniku v období, ve kterém je investice nabyta.

Jsou také zvažovány vhodné úpravy investorova podílu na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku po akvizici, například odpisy odpisovatelných aktiv vycházející z jejich reálné hodnoty k datu akvizice. Obdobně jsou provedeny vhodné úpravy investorova podílu na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku po akvizici o ztráty ze snížení hodnoty uznané přidruženým podnikem, jako jsou ztráty ze snížení hodnoty goodwillu nebo pozemků, budov a zařízení.

24. Při uplatnění ekvivalenční metody je investorem použita poslední dostupná účetní závěrka přidruženého podniku. Když se data vykázání investora a přidruženého podniku liší, přidružený podnik sestavuje pro investora účetní výkazy ke stejnému datu, ke kterému je sestavena účetní závěrka investora, pokud to není neschůdné.

25. Pokud je podle odstavce 24 použita při aplikaci ekvivalenční metody účetní závěrka přidruženého podniku s odlišným datem vykázání, než je datum vykázání investora, jsou provedeny úpravy o dopady významných událostí nebo transakcí, ke kterým došlo mezi takovým datem a datem účetní závěrky investora. V žádném případě nesmí být rozdíl mezi daty vykázání přidruženého podniku a investora větší než tři měsíce. Délka účetních období a každý rozdíl mezi daty vykázání musí být mezi obdobími stejné.

26. Investorova účetní závěrka je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.

27. Když přidružený podnik užívá pro obdobné transakce a případy za podobných okolností jiná účetní pravidla než investor, jsou provedeny úpravy tak, aby účetní pravidla přidruženého podniku odpovídala účetním pravidlům investora, pokud je účetní závěrka přidruženého podniku investorem použita při použití ekvivalenční metody.

28. Má-li přidružený podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je investor, a klasifikovány jako vlastní kapitál, investor počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.

29. Je-li investorův podíl na ztrátách přidruženého podniku roven nebo vyšší než jeho podíl na přidruženém podniku, investor přeruší uznávání svého podílu na dalších ztrátách. Podíl na přidruženém podniku je účetní hodnota investice do přidruženého podniku podle ekvivalenční metody spolu s každým dlouhodobým podílem, který v podstatě tvoří část investorovy čisté investice do přidruženého podniku. Například položka, u níž úhrada není ani plánována, ani se tak pravděpodobně v dohledné době nestane, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do daného přidruženého podniku. K takovým položkám lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze k nim zahrnout obchodní pohledávky, obchodní dluhy nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající kolaterál, jako jsou zajištěné úvěry. Ztráty uznané podle ekvivalenční metody, které převyšují investorovu investici do kmenových akcií, jsou aplikovány i na jiné složky investorova podílu na přidruženém podniku v opačném pořadí podle jejich seniority (tj. priority jejich vyřazení).

30. Poté, co je investorův podíl snížen na nulu, jsou další ztráty řešeny a závazek je uznán pouze v rozsahu, v němž investorovi vznikly právní nebo mimosmluvní závazky nebo zaplatil jménem přidruženého podniku. Pokud přidružený podnik následně vykazuje zisky, investor znovu začne uznávat svůj podíl na těchto ziscích pouze poté, co se jeho podíl na ziscích vyrovnal podílu na ztrátách, který nebyl uznán.

Ztráta ze snížení hodnoty

31. Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně uznávání ztrát přidruženého podniku podle odstavce 29, investor aplikuje požadavky IAS 39, aby určil, zda je nutné uznat nějakou další ztrátu ze snížení hodnoty s ohledem na investorovu čistou investici do přidruženého podniku.

32. Investor rovněž aplikuje požadavky IAS 39, aby určil, zda se uzná nějaká další ztráta ze snížení hodnoty s ohledem na investorův podíl na přidruženém podniku, který není součástí čisté investice, a aby určil částku této ztráty ze snížení hodnoty.

33. Protože goodwill zahrnutý do účetní hodnoty investice do přidruženého podniku není samostatně vykázán, není samostatně testován na snížení hodnoty za použití požadavků IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* pro testování snížení hodnoty goodwillu. Namísto toho je celá účetní hodnota investice testována na pokles hodnoty podle IAS 36 tak, že se srovnává její zpětně získatelná částka (vyšší z hodnoty z užívání a reálné hodnoty snížené o náklady prodeje) s její účetní hodnotou pokaždé, když použití požadavků IAS 39 naznačuje, že investice může být znehodnocena. Při určení hodnoty z užívání investice účetní jednotka odhaduje:

a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženým podnikem, včetně peněžních toků z činností přidruženého podniku a příjmy z konečného pozbytí investice, nebo

b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z přijatých dividend z této investice a z jejího konečného pozbytí.

Za správných předpokladů přinášejí obě metody stejný výsledek.

34. Zpětně získatelná částka investice do přidruženého podniku je stanovena pro každý přidružený podnik, ledaže by takový přidružený podnik nevytvářel peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této účetní jednotky.

INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

35. Investice do přidružených podniků bude zachycována v individuální účetní závěrce investora podle odstavců 37–42 IAS 27.

36. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrku k dispozici pro veřejné použití.

ZVEŘEJNĚNÍ

37. Zveřejní se následující:

a) reálná hodnota investice do přidružených podniků, u nichž jsou publikovány kótované ceny;

b) úhrnné účetní informace o přidružených podnicích, včetně úhrnných částek aktiv, závazků, výnosů a zisku nebo ztráty;

c) důvody, proč je překonána domněnka, že investor nemá podstatný vliv, pokud drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků méně než 20 procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž investoval, ale došel k závěru, že má podstatný vliv;

d) důvody, proč je překonána domněnka, že investor má podstatný vliv, pokud drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků 20 a více procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž investoval, ale došel k závěru, že nemá podstatný vliv;

e) datum vykázání účetní závěrky přidruženého podniku, pokud je taková účetní závěrka použita pro aplikaci ekvivalenční metody a je sestavena k datu nebo za období, které je odlišné od data vykázání investora, a důvod pro použití odlišného data vykázání nebo období;

f) povahu a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti přidružených podniků převádět prostředky investorovi formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček (např. vyplývajících z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků);

g) neuznaný podíl na ztrátách přidruženého podniku jak za období, tak kumulativně, pokud investor přestal uznávat svůj podíl na ztrátách přidruženého podniku;

h) skutečnost, že přidružený podnik není zachycován pomocí ekvivalenční metody podle odstavce 13, a

i) úhrnné účetní informace o přidružených podnicích, ať již jednotlivě nebo po skupinách, které nejsou zachycovány pomocí ekvivalenční metody, včetně částek celkových aktiv, celkových závazků, výnosů a zisku nebo ztráty.

38. Investice do přidružených podniků zachycované za použití ekvivalenční metody jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva. Investorův podíl na zisku či ztrátě takových přidružených podniků a účetní hodnota takových investic se zveřejní samostatně. Investorův podíl na každé ukončované operaci takových přidružených podniků se rovněž zveřejní samostatně.

39. Investorův podíl na změnách uznaných přímo ve vlastním kapitálu přidruženého podniku uzná investor přímo ve vlastním kapitálu a zveřejní se ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, jak je požadováno IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

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

a) svůj podíl na podmíněných závazcích přidruženého podniku, které mu vznikly společně s jinými investory, a

b) ty podmíněné závazky, které vznikají, protože investor sám ručí za všechny nebo část těchto závazků přidruženého podniku.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Účetní jednotka použije tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

42. Tento standard nahrazuje IAS 28 *Vykazování investic do přidružených podniků* (novelizovaný v roce 2000).

43. Tento standard nahrazuje tyto 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*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 29

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se aplikuje na účetní závěrku, včetně konsolidované účetní závěrky každé účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky.

2. V hyperinflační ekonomice není prospěšné vykazovat provozní výsledky a finanční pozici v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí kupní sílu v takové míře, že porovnání hodnot z transakcí a jiných událostí, které nastaly v rozdílných časových okamžicích, dokonce i ve stejném účetním období, je zavádějící.

3. Tento standard neuvádí žádnou absolutní míru, při které je hyperinflace považována za již nastalou. Je předmětem úsudku, kdy začne být nezbytné přepracování a vykázání účetní závěrky v souladu s tímto standardem. Hyperinflace je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, mezi něž lze zahrnout následující, aniž by byly omezeny pouze na ně:

   a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby zůstala zachována kupní síla;

   b) obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní zahraniční měny. Ceny mohou být stanoveny v této měně;

   c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby úvěrování, dokonce i když je toto období krátké;

   d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem a

   e) kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží nebo převyšuje 100 %.

4. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, aplikovaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard aplikuje na účetní závěrku každé účetní jednotky od začátku účetního období, ve kterém je zjištěna existence hyperinflace v zemi, v jejíž měně se vykazuje.

PŘEPRACOVÁNÍ A ZNOVUVYKÁZÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

5. Ceny se mění v průběhu času jako výsledek různých specifických nebo všeobecných politických, ekonomických a sociálních sil. Specifické síly, jako jsou změny v nabídce a poptávce a technologické změny, mohou způsobit, že se individuální ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc, všeobecné síly mohou vyústit ve změnu všeobecné cenové hladiny, a tím i všeobecné kupní síly peněz.

6. Ve většině zemí jsou prvotní účetní závěrky připravovány na základě účetnictví založeného na historických cenách bez ohledu na změny ve všeobecné cenové hladině nebo na zvýšení specifických cen držených aktiv, s výjimkou pozemků, budov a zařízení a investic, které mohou být přeceněny. Některé podniky však předkládají prvotní účetní závěrku na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, který odráží dopady změn specifických cen držených aktiv.

7. V hyperinflační ekonomice je účetní závěrka užitečná, ať již je na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, jenom pokud je vyjádřena zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Z toho vyplývá, že se tento standard týká účetní závěrky účetních jednotek vykazujících v měně hyperinflační ekonomiky. Předložení informací požadovaných tímto standardem jako doplněk k nepřepracované účetní závěrce není dovoleno. Navíc se nedoporučuje provádět oddělená prezentace účetní závěrky před přepracováním.

8. Účetní závěrka účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna 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 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a každá informace s ohledem na dřívější období se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Pro účely vykázání srovnávacích částek v rozdílné prezentační měně se použije odst. 42 písm. b) a odstavec 43 IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* (po novele v roce 2003).

9. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zahrnuty do zisku nebo ztráty a vykázány odděleně.

10. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konzistentní aplikace těchto postupů a úsudků z období do období je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepracované účetní závěrce.

Účetní závěrka v historických cenách

Rozvaha

11. Částky v rozvaze ještě nevyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni se přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu.

12. Peněžní položky se nepřepracovávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Peněžní položky jsou držené peníze a položky, jež mají být přijaty nebo zaplaceny v penězích.

13. Aktiva a závazky smluvně spjaté se změnami cen, jako jsou například dluhopisy a úvěry spojené s určitým indexem, jsou upraveny v souladu se smlouvou tak, aby se mohla zjistit nesplacená částka k rozvahovému dni. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepracované rozvaze.

14. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách k rozvahovému dni, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a tržní hodnotě, nejsou tedy přepracovány. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepracovávají.

15. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech minus odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepracované pořizovací náklady nebo pořizovací náklady minus odpisy každé položky jsou stanoveny použitím změny všeobecného cenového indexu od data jejího nabytí do rozvahového dne k historickým nákladům a kumulovaným odpisům této položky. Proto pozemky, budovy a zařízení, investice, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva jsou přepracovány od jejich nákupu. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepracovány od okamžiku, kdy vznikly pořizovací cena a náklady na přeměnu.

16. Podrobné záznamy o datech nabytí položek pozemků, budov a zařízení nemusí být k dispozici nebo odhadnutelné. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné v prvním období aplikace tohoto standardu použít nezávislý odborný odhad hodnot položek jako základnu pro jejich přepracování.

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

18. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným okamžikům než při pořízení nebo k rozvahovému dni, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepracovány od data přecenění.

19. Přepracovaná částka u nepeněžní položky se sníží v souladu s příslušnými standardy, jestliže přesáhne zpětně získatelnou částku z budoucího využití položky (včetně prodeje nebo jiného způsobu pozbytí). Proto se v takových případech sníží přepracované částky u pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a obchodních značek na zpětně získatelnou částku, přepracované částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou cenu a přepracované částky u krátkodobých investic se sníží na tržní hodnotu.

20. Podnik, do něhož bylo investováno, který je zachycen ekvivalenční metodu, může vykazovat v měně hyperinflační ekonomiky. Jeho rozvaha a výsledovka se přepracovávají v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jeho čistých aktivech a výsledcích z operací. Tam, kde je přepracovaná účetní závěrka podniku, do něhož bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, přepočte se závěrkovými kurzy.

21. Dopad inflace se obvykle uznává u výpůjčních nákladů. Není vhodné přepracovávat výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva financovaná z výpůjček a aktivovat tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období. Tato část výpůjčních nákladů se uznává jako náklad v období, ve kterém náklady vznikly.

22. Účetní jednotka může nabýt aktiv podle ujednání, která mu dovolí odložit platbu, aniž by byly nepochybně způsobeny úrokové náklady. Tam, kde aktivům není vhodné přisoudit úrokovou částku, jsou taková aktiva přepracována od data úhrady, a nikoliv od data nákupu.

23. [Zrušen]

24. Na začátku prvního období aplikace tohoto standardu jsou součásti vlastního kapitálu s výjimkou nerozdělených zisků a každého přírůstku z přecenění přepracovány za použití všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto součásti do podniku vloženy nebo jinak vznikly. Jakýkoli přírůstek z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepracované nerozdělené zisky jsou odvozeny ze všech ostatních částek v přepracované rozvaze.

25. Na konci prvního období a v následujících obdobích se všechny součásti vlastního kapitálu přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu od začátku období nebo data vkladu, pokud je pozdější. Pohyby ve vlastním kapitálu za období jsou zveřejněny v souladu s IAS 1.

Výsledovka

26. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výsledovce byly vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Proto musí být všechny částky přepracovány za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly původně vykázány v účetní závěrce.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

27. V období inflace účetní jednotka, která drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a účetní jednotka s přebytkem peněžních závazků nad peněžními aktivy získává kupní sílu až do výše, do níž její aktiva a závazky nejsou propojeny na cenovou hladinu. Tento zisk nebo ztrátu z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepracování u nepeněžních aktiv, vlastního kapitálu a u položek výsledovky a o úpravy indexem spojených aktiv a závazků. Zisk nebo ztrátu lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu k váženému průměru rozdílu mezi peněžními aktivy a peněžními závazky vzniklému za období.

28. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou obsaženy v čistém zisku. Úprava aktiv a závazků spojených smlouvou se změnami cen, provedená v souladu s odstavcem 13, je kompenzací zisku nebo ztráty z čisté peněžní pozice. Ostatní položky výsledovky, jako jsou například úrokový výnos nebo náklad a kurzové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou také spojeny s čistou peněžní pozicí. Ačkoliv se takové položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejňovány společně se ziskem nebo ztrátou z čisté peněžní pozice ve výsledovce.

Účetní závěrka v běžných cenách

Rozvaha

29. Položky uvedené v běžných cenách se nepřepracovávají, protože jsou již vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Ostatní položky v rozvaze se přepracovávají v souladu s odstavci 11–25.

Výsledovka

30. Výsledovka v běžných cenách před přepracováním obvykle vykazuje pořizovací náklady běžné k okamžiku, kdy došlo k příslušným transakcím nebo událostem. Náklady prodeje a odpisy jsou vykazovány v běžných cenách k okamžiku spotřeby; tržby z prodeje a ostatní náklady jsou vykazovány ve svých peněžních částkách, když k nim došlo. Proto musí být všechny částky přepracovány na podmínky zúčtovací jednotky běžné k rozvahovému dni použitím všeobecného cenového indexu.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

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

Daně

32. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem může způsobit rozdíly mezi účetní hodnotou jednotlivého aktiva a závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Tyto rozdíly jsou zachyceny v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

Výkaz peněžních toků

33. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni.

Odpovídající údaje

34. Odpovídající údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, jsou přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnatelné 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 vykázání srovnávacích částek v rozdílné prezentační měně se použije odst. 42 písm. b) a odstavec 43 IAS 21 (po novele v roce 2003).

Konsolidovaná účetní závěrka

35. Mateřský podnik, který vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, může mít dceřiné podniky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Účetní závěrka každého takového dceřiného podniku musí být přepracována použitím všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje předtím, než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené mateřským podnikem. Jestliže je takový podnik zahraničním dceřiným podnikem, je jeho přepracovaná účetní závěrka přepočtena závěrkovými kurzy. Účetní závěrky dceřiných podniků, které nevykazují v měnách hyperinflačních ekonomik, jsou řešeny v souladu s IAS 21.

36. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykázání, potom musí být přepracovány všechny položky, ať už nepeněžní, nebo peněžní, na podmínky zúčtovací jednotky běžné k datu konsolidované účetní závěrky.

Volba a použití všeobecného cenového indexu

37. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny ve všeobecné kupní síle. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

EKONOMIKY, KTERÉ PŘESTÁVAJÍ BÝT HYPERINFLAČNÍ

38. Jestliže ekonomika přestává být hyperinflační a účetní jednotka ukončí sestavování a zveřejňování účetní závěrky vyhotovené v souladu s tímto standardem, pokládá částky vyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období za základ pro účetní hodnoty v jejích následujících účetních závěrkách.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejní se následující:

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;

b) zda se účetní závěrka zakládá na přístupu k oceňování v historických cenách nebo na přístupu k oceňování v běžných cenách a

c) identita a úroveň cenového indexu k rozvahovému dni a změny indexu v průběhu běžného období a předchozích účetních období.

40. Zveřejnění požadovaná tímto standardem jsou nezbytná k tomu, aby byl objasněn základ pro řešení dopadů inflace na účetní závěrku. Bere se také v úvahu poskytnutí dalších informací nezbytných pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1990 a později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 31

Účasti ve společném podnikání

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro zachycení podílů ve společném podnikání a pro vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů společného podnikání v účetních závěrkách spoluvlastníků a investorů bez ohledu na struktury nebo formy, v jejichž rámci se činnosti společného podnikání uskutečňují. Nepoužívá se však na spoluvlastníkovy podíly ve spoluovládaných jednotkách držených:

   a) organizacemi rizikového kapitálu (venture capital), nebo

   b) investičními fondy, podílovými fondy a podobnými účetními jednotkami včetně pojistných fondů spojených s investováním,

   které jsou při výchozím uznání označeny za oceňované v reálné hodnotě se změnami vykazovanými prostřednictvím zisku nebo ztráty nebo jsou klasifikovány jako držené k obchodování a zachycovány v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Takové investice se oceňují v reálné hodnotě podle IAS 39 včetně změn reálné hodnoty uznaných v zisku nebo ztrátě v období této změny.

2. Spoluvlastník s podílem na spoluovládané jednotce (společném podniku) nepodléhá odstavci 30 (poměrná konsolidace) a 38 (ekvivalenční metoda), pokud splňuje následující podmínky:

   a) podíl je klasifikován za držený k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*;

   b) připadá v úvahu osvobození z odstavce 10 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* umožňující mateřskému podniku, který má také podíl na spoluovládané jednotce, nezveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku, nebo

   c) platí všechny následující podmínky:

      i) spoluvlastník je plně vlastněným dceřiným podnikem nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a jeho ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli o tom informováni a nemají námitky proti tomu, aby spoluvlastník nepoužíval poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu;

      ii) dluhové a kapitálové nástroje spoluvlastníka nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);

      iii) spoluvlastník neposkytl svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a

      iv) nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik daného spoluvlastníka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

DEFINICE

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Ovládání (kontrola) je moc ovládat finanční a provozní politiky hospodářské činnosti tak, aby z ní měl ovládající užitek.

   Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je podíl na spoluovládané jednotce původně zachycen v pořizovací ceně a poté upraven o poakviziční změny spoluvlastníkova podílu na čistých aktivech spoluovládané jednotky. Zisk nebo ztráta spoluvlastníka odráží jeho podíl na zisku nebo ztrátě spoluovládané jednotky.

Investor ve společném podnikání je takovou stranou společného podnikání, která nespoluovládá takovéto společné podnikání.

Spoluovládání je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání hospodářské činnosti a existuje pouze tehdy, když strategická finanční a provozní rozhodování týkající se této činnosti vyžadují jednomyslný souhlas těch stran, které sdílejí ovládání (kontrolu) (spoluvlastníci).

Společné podnikání je smluvní uspořádání, pomocí něhož dvě či více strany podnikají hospodářskou činnost, která je předmětem spoluovládání.

Poměrná 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 taková účetní závěrka, která je zveřejňována mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem spoluovládané jednotky, v níž jsou investice zachycovány spíše na základě přímého podílu na vlastním kapitálu, než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv účetní jednotky, do níž bylo investováno.

Podstatný vliv je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách hospodářské činnosti, ale není to ovládání nebo spoluovládání takových politik.

Spoluvlastník je takovou stranou společného podnikání, která spoluovládá toto společné podnikání.

4. Účetní závěrka, v níž je použita poměrná konsolidace nebo ekvivalenční metoda, není ani individuální účetní závěrkou, ani účetní závěrkou účetní jednotky, která nemá dceřiný podnik, přidružený podnik nebo podíl spoluvlastníka na spoluovládané jednotce.

5. Individuální účetní závěrka je ta, která je zveřejněna mimo konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, v níž jsou investice zachyceny pomocí ekvivalenční metody, a účetní závěrky, v níž podíly spoluvlastníků na společných podnicích jsou konsolidovány poměrným způsobem. Individuální účetní závěrka může nebo nemusí být připojena k uvedeným účetním závěrkám nebo přiložena k nim jako dodatek.

6. Účetní jednotky, které jsou osvobozeny od povinnosti konsolidovat v souladu s odstavcem 10 IAS 27, od povinnosti použít ekvivalenční metodu podle odst. 13 písm. c) IAS 28 *Investice do přidružených podniků*, nebo od povinnosti použít poměrnou konsolidaci podle odstavce 2 tohoto standardu, mohou zveřejňovat individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Formy společného podnikání

7. Společné podnikání nabývá mnoha rozličných forem a struktur. Tento standard určuje tři široce vymezené typy – spoluovládané operace, spoluovládaná aktiva a spoluovládané jednotky – které jsou obvykle označeny jakožto společné podniky a rovněž splňují definici společného podnikání. Následující charakteristiky jsou společné všem formám společného podnikání:

   a) dva či více spoluvlastníků je vázáno smluvním uspořádáním a

   b) spoluovládání je vymezeno smluvním uspořádáním.

Spoluovládání

8. Spoluovládání může být předem vyloučeno, pokud je účetní jednotka, do níž bylo investováno, v procesu zákonné reorganizace nebo v úpadku, nebo pokud je provozována za přísných dlouhodobých omezení její schopnosti převádět prostředky spoluvlastníkům. Pokud je spoluovládání stálé, tyto události nejsou samy o sobě dostatečné, aby opravňovaly nezachycovat společné podniky podle tohoto standardu.

Smluvní uspořádání

9. Existence smluvního uspořádání odlišuje podíly, 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 podnikáním.

10. Smluvní uspořádání může být prokázáno mnoha způsoby, například smlouvou mezi spoluvlastníky nebo protokoly z rozhovorů mezi spoluvlastníky. V některých případech je smluvní úprava začleněna do stanov nebo jiných ustanovení společného podniku. Ať už je jeho forma jakákoli, smluvní uspořádání mívá obvykle písemnou podobu a upravuje takové záležitosti, jako:

a) povinnosti společného podnikání, pokud jde o jeho činnost, trvání a vykazování;

b) jmenování představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného podnikání a hlasovací práva spoluvlastníků;

c) kapitálové vklady spoluvlastníků a

d) podíl spoluvlastníků na výstupu, výnosech, nákladech či výsledcích společného podnikání.

11. Smluvní uspořádání ustanovuje spoluovládání společného podniku. To zabezpečuje, aby žádný z jednotlivých spoluvlastníků nebyl v pozici, kdy by ovládal činnost jednostranně.

12. Smluvní uspořádání může určit jednoho ze spoluvlastníků za provozovatele nebo vedoucího společného podnikání. Provozovatel neovládá společné podnikání, ale jedná v souladu s finančními a provozními politikami, které spoluvlastníci dohodli v souladu se smluvním uspořádáním a delegovali na provozovatele. Má-li provozovatel moc ovládat finanční a provozní politiky ekonomické činnosti, pak ovládá podnik, který je dceřiným podnikem provozovatele, a nikoli společným podnikáním.

SPOLUOVLÁDANÉ OPERACE

13. Operace některých společných podnikání 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 vnáší 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 podnikání mohou být prováděny zaměstnanci spoluvlastníka vedle jeho podobných činností. Smlouva o společném podnikání obyčejně 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, jako je letadlo. Každý spoluvlastník zabezpečuje rozdílné části výrobního procesu. Každý spoluvlastník nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech z prodeje letadla, přičemž takovýto podíl je určen smluvním uspořádáním.

15. Pokud jde o podíly na spoluovládaných operacích, spoluvlastník ve své účetní závěrce zobrazí:

a) aktiva, která ovládá, a závazky, které na sebe bere, a

b) náklady, které mu vznikají, a svůj podíl na výnosech, který vydělává z prodeje zboží a služeb ze společného podnikání.

16. Protože aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou zobrazeny v účetní závěrce spoluvlastníka, s ohledem na tyto položky se nepožadují žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

17. Pro samotné společné podnikání nemusí být požadovány individuální účetní záznamy a nemusí být sestavována za společné podnikání účetní závěrka. Spoluvlastníci však mohou připravovat manažerské výkazy tak, aby mohli posoudit výkonnost společného podnikání.

SPOLUOVLÁDANÁ AKTIVA

18. Některá společná podnikání zahrnují spoluovládání a často i společné vlastnictví spoluvlastníků jednoho či více aktiv vložených do společného podnikání nebo nabytých pro společné podnikání a věnovaných účelům tohoto společného podnikání. Aktiva jsou užívána k získání užitku pro spoluvlastníky. Každý spoluvlastník se může podílet na výstupu z daných aktiv a každý nese smluvený podíl na vzniklých nákladech.

19. Taková společná podnikání nezahrnují 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 užitcích prostřednictvím svého podílu na spoluovládaném aktivu.

20. Do mnoha činností v naftařském, plynařském a těžebním odvětví jsou zapojena spoluovládaná aktiva; například produktovod může spoluovládat a provozovat mnoho společností zpracovávajících naftu. Každý spoluvlastník užívá produktovod k dopravě svých výrobků, a naopak, každý nese smluvený podíl na nákladech spojených s jeho provozováním. Jiným příkladem spoluovládaného aktiva je pozemek, který spoluovládají dvě účetní jednotky, přičemž každá pobírá podíl na přijatém nájemném a nese podíl na nákladech.

21. Pokud jde o podíl 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 podnikání společně všem spoluvlastníkům;

d) všechny výnosy z prodeje či užití svého podílu na výstupu společného podnikání, spolu se svým podílem na všech nákladech vyvolaných společným podnikáním, a

e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podnikání.

22. Pokud jde o podíl na spoluovládaných aktivech, každý spoluvlastník do svých účetních záznamů zahrne a ve své účetní závěrce zobrazí:

a) svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaný spíše podle povahy aktiv než jako investici. Například podíl na spoluovládaném produktovodu je klasifikován jako pozemky, budovy a zařízení;

b) všechny závazky, které mu vznikly, například ty, které mu vznikly při financování svého podílu na aktivech;

c) svůj podíl na všech závazcích vzniklých společně s ostatními spoluvlastníky ze vztahu ke společnému podnikání;

d) všechny výnosy z prodeje či užití svého podílu na výstupu společného podnikání, spolu se svým podílem na všech nákladech vyvolaných společným podnikáním;

e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem na společném podnikání, například ty, které se vztahují k financování jeho podílu na aktivech a k prodeji jeho podílu na výstupu.

Protože aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou zobrazeny v účetní závěrce spoluvlastníka, s ohledem na tyto položky se nepožadují žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

23. Řešení spoluovládaných aktiv odráží podstatu a ekonomickou realitu a obvykle i právní formu společného podnikání. Individuální účetní záznamy pro samotné společné podnikání lze omezit na zachycení takových nákladů, které spoluvlastníci vyvolali společně a nakonec je nesli v souladu s jejich smluvenými podíly. Pro společné podnikání nemusí být účetní závěrka sestavována, i když spoluvlastníci mohou připravovat manažerské výkazy, aby mohli posoudit výkonnost společného podnikání.

SPOLUOVLÁDNÉ JEDNOTKY

24. Spoluovládaná jednotka (společný podnik) je společné podnikání, které zahrnuje ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl. Tato jednotka je provozována stejně jako jiné účetní jednotky kromě toho, že smluvní uspořádání mezi spoluvlastníky zakládá spoluovládání její hospodářské činnosti.

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 činnosti společného podniku. Každý spoluvlastník má právo na podíl na výsledcích 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 účetní jednotka, která zahájí podnikání v zahraničí tak, že se spojí s vládou nebo jinou agenturou v takové zemi a založí samostatnou účetní jednotku, která je spoluovládanou jednotkou účetní jednotky a vlády nebo jiné agentury.

27. Mnohé spoluovládané jednotky jsou v podstatě podobné těm formám společného podnikání, které jsou uvedeny 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 poprodejním servisem výrobků.

28. Spoluovládaná jednotka vede své vlastní účetní záznamy a sestavuje a zveřejňuje účetní závěrku stejným způsobem jako jiné účetní jednotky v souladu s 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

Poměrná konsolidace

30. Spoluvlastník vykazuje svůj podíl na spoluovládané jednotce za použití poměrné konsolidace nebo alternativní metody popsané v odstavci 38. Pokud je použita poměrná konsolidace, použije se jeden ze dvou vykazovacích formátů uvedených níže.

31. Spoluvlastník uznává svůj podíl na spoluovládané jednotce užitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro poměrnou konsolidaci bez ohledu na to, zda má rovněž investice do dceřiných podniků, nebo zda charakterizuje svou účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.

32. Je-li podíl na spoluovládané jednotce uznán, je nezbytné, aby spoluvlastník zobrazoval spíše podstatu a ekonomickou realitu takového uspořádání než konkrétní strukturu a formu společného podnikání. Spoluvlastník ve spoluovládané jednotce ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užitcích prostřednictvím svého podílu na aktivech a závazcích podniku. Tato podstata a ekonomická realita se odráží v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka tím, že tento spoluvlastník vykazuje své podíly na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky použitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro poměrnou konsolidaci popsaných v odstavci 34.

33. Použití poměrné konsolidace znamená, že rozvaha spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoluovládá, a jeho podíl na závazcích, za které spoluodpovídá. Výsledovka spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Mnohé postupy vhodné pro použití poměrné konsolidace jsou podobné postupům pro konsolidaci investic do dceřiných podniků, které jsou vysvětleny v IAS 27.

34. Poměrná konsolidace umožňuje použití dvou vykazovacích formátů. Spoluvlastník může slučovat svůj podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky s obdobnými položkami způsobem řádek po řádku ve své účetní závěrce. Může být například sloučen jeho podíl na zásobách spoluovládané jednotky s jeho zásobami a jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních s jeho pozemky, budovami a zařízeními. Spoluvlastník může alternativně zahrnout do své účetní závěrky zvláštní řádky položek pro svůj podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Podíl na krátkodobých aktivech spoluovládané jednotky může být například zobrazen zvlášť jako součást jeho krátkodobých aktiv; jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoluovládané jednotky může být zobrazen zvlášť jako součást jeho pozemků, budov a zařízení. Oba tyto vykazovací formáty vedou k vykazování stejných částek zisku nebo ztráty a všech hlavních položek z klasifikace aktiv, závazků, výnosů a nákladů; oba formáty jsou pro účely tohoto standardu přijatelné.

35. Ať již je užito jakéhokoliv formátu pro provedení poměrné konsolidace, je nepřípustné kompenzovat kterákoliv aktiva nebo závazky jejich odečtením od jiných závazků nebo aktiv nebo kterékoliv výnosy nebo náklady jejich odečtením od jiných nákladů nebo výnosů, kromě případů, kdy existuje zákonné právo kompenzace a kompenzování vyjadřuje očekávání ohledně realizace aktiva nebo vypořádání závazku.

36. Spoluvlastník přeruší používání poměrné konsolidace od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku.

37. Spoluvlastník přestává používat poměrnou konsolidaci od data, k němuž přestává mít podíl na ovládání příslušné spoluovládané jednotky. To se může stát například tehdy, když spoluvlastník pozbývá svého podílu nebo když jsou na spoluovládanou jednotku uvalena taková vnější omezení, že ji spoluvlastník již nadále nespoluovládá.

Ekvivalenční metoda

38. Alternativou k poměrné konsolidaci popsané odstavcem 30 je vykázání podílu spoluvlastníka na spoluovládané jednotce pomocí ekvivalenční metody.

39. Spoluvlastník vykazuje svůj podíl na spoluovládané jednotce pomocí ekvivalenční metody bez ohledu na to, zda má také investice v dceřiných podnicích nebo zda charakterizuje svou účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.

40. Někteří spoluvlastníci vykazují své podíly na spoluovládaných jednotkách za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28. Takovéto užití ekvivalenční metody podporují ti, kteří argumentují, že není vhodné slučovat ovládané položky se spoluovládanými položkami, a ti, kteří věří, že spoluvlastníci mají na spoluovládanou jednotku spíše podstatný vliv, než že ji spoluovládají. Tento standard nedoporučuje používání ekvivalenční metody, protože poměrná konsolidace lépe odráží podstatu a ekonomickou realitu spoluvlastníkova podílu na spoluovládaných jednotkách, to znamená ovládání spoluvlastníkova podílu na budoucích ekonomických užitcích. Přesto však povoluje použití ekvivalenční metody jako alternativního přístupu při vykazování podílů na spoluovládaných jednotkách.

41. Spoluvlastník přeruší používání ekvivalenční metody od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku nebo na ni mít podstatný vliv.

Výjimky z poměrné konsolidace a ekvivalenční metody

42. Podíly na spoluovládaných jednotkách, které jsou klasifikovány jako držené k prodeji podle IFRS 5, se zachycují v souladu s tímto IFRS.

43. Pokud podíl na spoluovládané jednotce, který byl původně klasifikován jako držený k prodeji, již nadále nesplňuje kritéria, aby tak byl klasifikován, bude zachycen pomocí poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody od data, kdy byl klasifikován jako držen k prodeji. Účetní závěrka za období od jeho klasifikace za držený k prodeji se podle toho opraví.

44. [Zrušen]

45. Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být dceřiným podnikem spoluvlastníka, zachycuje spoluvlastník svůj podíl v souladu s IAS 27. Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být přidruženým podnikem spoluvlastníka, zachycuje spoluvlastník svůj podíl v souladu s IAS 28.

Individuální účetní závěrka spoluvlastníka

46. Podíl na spoluovládané jednotce se zachycuje v individuální účetní závěrce spoluvlastníka v souladu s odstavci 37–42 IAS 27.

47. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrku k dispozici pro veřejné použití.

TRANSAKCE MEZI SPOLUVLASTNÍKEM A SPOLEČNÝM PODNIKÁNÍM

48. Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podnikání nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce musí odpovídat podstatě transakce. Zůstávají-li aktiva společnému podnikání a převedl-li spoluvlastník do společného podnikání podstatná rizika a odměny z vlastnictví, uzná spoluvlastník pouze tu část zisku či ztráty, která náleží podílům ostatních spoluvlastníků ([1]). Spoluvlastník uzná celou částku ztráty, když jeho vklad nebo prodej nasvědčuje snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátě ze snížení hodnoty

49. Když spoluvlastník koupí aktiva od spoluovládané jednotky, nesmí uznat svůj podíl na ziscích spoluovládané jednotky z takové transakce, pokud dále neprodá aktiva nezávislé straně. Spoluvlastník uzná svůj podíl na ztrátách, které jsou výsledkem takových transakcí, stejným způsobem jako na ziscích, s výjimkou ztrát, které se uznají bezprostředně, pokud představují snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátu ze snížení hodnoty.

50. Má-li se určit, zda transakce mezi spoluvlastníkem a spoluovládanou jednotkou nasvědčuje snížení hodnoty aktiva, stanoví spoluvlastník zpětně získatelnou částku aktiva podle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Při zjišťování hodnoty z užívání odhaduje budoucí peněžní toky z aktiva založené na stálém užívání aktiva a jeho konečném pozbytí spoluovládanou jednotkou.

VYKAZOVÁNÍ ÚČASTÍ NA SPOLEČNÉM PODNIKÁNÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE INVESTORA

51. Investor do společného podnikání, který jej nespoluovládá, vykazuje tuto investici v souladu s IAS 39, nebo má-li na společné podnikání podstatný vliv, v souladu s IAS 28.

PROVOZOVATELÉ SPOLEČNÉHO PODNIKÁNÍ

52. Provozovatelé nebo vedoucí společného podnikání musí zachycovat veškeré poplatky v souladu s IAS 18 *Výnosy*.

53. Jeden nebo více spoluvlastníků může jednat jako provozovatel nebo vedoucí společného podnikání. Provozovatelům jsou obvykle za takové služby placeny manažerské poplatky. Poplatky jsou společným podnikáním zachycovány jako náklad.

ZVEŘEJNĚNÍ

54. Spoluvlastník zveřejní úhrnnou částku následujících podmíněných závazků, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá, a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků:

    a) všechny podmíněné závazky, které spoluvlastníkovi vznikly ve vztahu k jeho podílům ve společném podnikání a jeho podíl na každém podmíněném závazku, který vznikl společně s ostatními spoluvlastníky;

    b) svůj podíl na podmíněných závazcích společného podnikání samotných, za které je podmíněně zavázán, a

    c) takové podmíněné závazky, které vznikají, protože spoluvlastník je podmíněně zavázán za závazky jiných spoluvlastníků společného podnikání.

55. Spoluvlastník zveřejňuje úhrnné částky následujících závazků vzhledem k jeho podílům na společném podnikání, a to odděleně od ostatních závazků:

    a) všechny kapitálové závazky spoluvlastníka v souvislosti s jeho podílem na společném podniku a jeho podíl na kapitálových závazcích, které vznikly spolu s jinými spoluvlastníky, a

    b) svůj podíl na kapitálových závazcích spoluovládaných jednotek samotných.

([1]) Viz také SIC-13 *Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků*.

56. Spoluvlastník zveřejní seznam a popis podílů na významných společných podnikáních a vlastnický podíl držený ve spoluovládaných jednotkách. Spoluvlastník, který vykazuje své podíly ve spoluovládaných jednotkách poměrnou konsolidací za použití vykazovacího formátu založeného na způsobu řádek po řádku nebo ekvivalenční metodou, by měl zveřejnit úhrnné částky každého krátkodobého aktiva, dlouhodobého aktiva, dlouhodobých závazků, výnosů a nákladů vztahujících se k jeho podílům ve společných podnicích.

57. Spoluvlastník zveřejní metodu, kterou používá pro vykazování svých podílů na spoluovládaných jednotkách.

DATUM ÚČINNOSTI

58. Účetní jednotka použije tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ IAS 31 (NOVELIZOVANÉHO V ROCE 2000)

59. Tento standard nahrazuje IAS 31 *Vykazování účastí ve společných podnicích* (novelizovaný v roce 2000).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 32

Finanční nástroje: vykazování

CÍL

1. [Zrušen]

2. Cílem tohoto standardu je stanovit zásady vykazování finančních nástrojů jako závazků nebo kapitálových nástrojů a zápočtů finančních aktiv a závazků. Požadavky na vykazování se týkají klasifikace finančních nástrojů z pohledu jejich emitenta na finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje; klasifikace souvisejících úroků, dividend, ztrát a zisků, a okolností, za kterých by finanční aktiva a závazky měly být započteny.

3. Zásady uvedené v tomto standardu doplňují zásady účtování a oceňování finančních aktiv a závazků uvedené ve standardu IAS 39 *Finanční nástroje: účtování* a oceňování a zveřejňování údajů o nich v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tento standard je třeba aplikovat na všechny účetní jednotky, na všechny typy finančních nástrojů s těmito výjimkami:

   a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, IAS 28 *Investice do přidružených podniků* nebo IAS 31 *Vykazování účasti ve společném podnikání*. V určitých případech však standard IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 umožňují účetní jednotce vzít v úvahu podíly v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích podle IAS 39. V těchto případech musí účetní jednotky uplatnit nejen požadavky na zveřejňování podle tohoto IFRS, ale i podle IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31. Účetní jednotky jsou také povinny aplikovat tento standard na všechny deriváty podílů v dceřiných, přidružených a společných podnicích;

   b) práva a závazky zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývající z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

   c) smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*). Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele;

   d) pojistné smlouvy definované v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. Avšak tento standard platí pro deriváty, které jsou vloženy do pojistných smluv, pokud o nich účetní jednotka musí v souladu s IAS 39 účtovat odděleně. Kromě toho eminent použije tento standard pro *smlouvy o finančních zárukách*, pokud používá IAS 39 pro zaúčtování a oceňování těchto smluv, avšak použije IFRS 4, pokud eminent zvolí v souladu s odst. 4 písm. d) standardu IFRS 4 možnost použít IFRS 4 pro jejich zaúčtování a oceňování;

   e) finanční nástroje, které spadají do působnosti IFRS 4, protože obsahují prvek dobrovolné účasti. Emitent těchto finančních nástrojů není povinen postupovat v souladu s ustanoveními odstavců 15–32 a AG25–AG35 tohoto standardu, které se týkají rozlišování finančních závazků a kapitálových nástrojů. Všechny ostatní požadavky tohoto standardu však pro tyto finanční nástroje platí. Tento standard se vztahuje rovněž na deriváty vložené do těchto finančních nástrojů (viz IAS 39);

   f) finanční nástroje, smlouvy a závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie, které upravuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie,* s výjimkou:

      i) smluv spadajících do působnosti odstavců 8–10 tohoto standardu, pro které platí tento standard,

      ii) odstavců 33 a 34 tohoto standardu, které upravují vlastní akcie koupené, prodané, emitované nebo zrušené v souvislosti se zaměstnaneckými plány akciových opcí, zaměstnaneckými plány na koupi akcií a všemi ostatními úhradami vázanými na akcie.

5.–7. [Zrušen]

8. Tento standard je nutno aplikovat na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo pomocí jiného finančního nástroje nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které účetní jednotka uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.

9. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů. Jedná se o následující případy:

a) když podmínky smlouvy umožňují některé ze smluvních stran vypořádat smlouvu čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů;

b) když možnost vypořádat smlouvu čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů není výslovně určena podmínkami smlouvy, ale účetní jednotka běžně podobné smlouvy takovým způsobem vypořádává (ať už s druhou stranou, nebo formou smlouvy o vyrovnání, nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo zánikem);

c) když u podobných smluv účetní jednotka běžně postupuje tak, že převezme podkladový nástroj a během krátkého období po dodání ho prodá za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka, a

d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na hotovost.

Smlouvu, na kterou se vztahuje písmeno b) nebo c), účetní jednotka neuzavírá kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá pod tento standard. U dalších smluv, na které se vztahuje odstavec 8, se posuzuje, zda je účetní jednotka uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

10. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odst. 9 písm. a) nebo d), spadá do působnosti tohoto standardu. Takovou smlouvu účetní jednotka nemůže uzavřít kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.

DEFINICE (VIZ TAKÉ ODSTAVCE AG3–AG23)

11. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Finanční nástroj je jakákoli smlouva, kterou vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jiné účetní jednotky.

Finančním aktivem jsou:

a) hotovost;

b) kapitálový nástroj jiné účetní jednotky;

c) smluvní právo:

i) přijmout hotovost nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky, nebo

ii) směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně výhodné, nebo

d) smlouva, která bude vypořádána nebo kterou lze vypořádat vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:

i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo by mohla být povinna přijmout proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

ii) derivátem, který bude nebo by mohl být vypořádán jinak než směnou pevné částky v hotovosti nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím příjmu nebo výdeji vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Finančním závazkem je:

a) smluvní závazek:

i) dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce, nebo

ii) směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné, nebo

b) smlouva, která bude vypořádána nebo kterou lze vypořádat vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:

i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo by mohla být povinna dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

ii) derivátem, který bude nebo by mohl být vypořádán jinak než směnou pevné částky v hotovosti nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím příjmu nebo výdeji vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Kapitálový nástroj je smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

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

12. Následující termíny jsou definovány v odstavci 9 IAS 39 a v tomto standardu se používají ve významu definovaném v IAS 39.

— zůstatková hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku,

— realizovatelná finanční aktiva,

— odúčtování,

— derivát,

— metoda efektivní úrokové míry,

— finanční aktivum nebo závazek oceňovaný reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů,

— smlouva o finanční záruce,

— závazný příslib,

— očekávaná transakce,

— účinnost zajištění,

— zajištěná položka,

— zajišťovací nástroj,

— investice držené do splatnosti,

— úvěry a jiné pohledávky,

— koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání,

— transakční náklady.

13. Výrazy „smlouva“ a „smluvní“ odkazují v tomto standardu na dohodu uzavřenou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, která má jednoznačné ekonomické důsledky, jimž se smluvní strany nemohou libovolně vyhnout obvykle proto, že dohoda je právně vymahatelná. Smlouvy, a tedy i finanční nástroje, mohou mít celou řadu forem a nemusí existovat v písemné podobě.

14. V tomto standardu „účetní jednotka“ znamená fyzickou osobu, obchodní společnost, fond nebo státní instituci.

VYKÁZÁNÍ

Závazky a vlastní kapitál (viz také odstavce AG25–AG29)

15. Emitent finančního nástroje je povinen klasifikovat nástroj nebo jeho složky při prvotním zaúčtování jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj podle podstaty smluvního ujednání a definic finančního závazku, finančního aktiva a kapitálového nástroje.

16. Pokud emitent aplikuje definice odstavce 11 k určení toho, zda je finanční nástroj kapitálovým nástrojem, a nikoli finančním závazkem, je nástroj kapitálovým nástrojem tehdy a pouze tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek a) a b):

a) nástroj nezahrnuje smluvní závazek:

i) dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce, nebo

ii) směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné;

b) pokud nástroj bude vypořádán nebo jej lze vypořádat vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, je:

i) nederivátem, který nezahrnuje emitentův smluvní závazek dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

ii) derivátem, který bude vypořádán pouze směnou pevné částky v hotovosti nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů emitenta. Pro tyto účely vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím příjmu nebo výdeji vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Smluvní závazky, včetně závazků plynoucích z derivátových finančních nástrojů, které budou nebo mohou v budoucnu mít za následek přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta, ale nesplňují podmínky uvedené v písmenech a) a b) výše, nejsou kapitálovým nástrojem.

Neexistence smluvního závazku dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odst. 16 písm. a))

17. Základním kritériem pro odlišení finančního závazku od kapitálového nástroje je to, zda existuje smluvní závazek jedné strany (tj. emitenta) dodat druhé straně (tj. držiteli) hotovost nebo jiné finanční aktivum nebo vyměnit jiný finanční nástroj za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné. I když držitel kapitálového nástroje může mít nárok na poměrný díl dividend nebo jiné výplaty kapitálu, emitent nemá smluvní povinnost tyto výplaty provádět, protože od něj nelze požadovat, aby dodal hotovost nebo jiná finanční aktiva jiné straně.

18. Pro zařazení finančního nástroje v rozvaze emitenta je rozhodující podstata finančního nástroje, nikoli jeho právní forma. Podstata a právní forma spolu mohou vzájemně souviset, ale není to vždy pravidlem. Například některé finanční nástroje mají formu kapitálu, ale z hlediska jejich podstaty jde o závazky. Jiné v sobě kombinují rysy typické pro kapitálové nástroje s rysy finančních závazků. Například:

a) prioritní akcie, která zakládá povinnost emitenta zpětně ji odkoupit k určitému budoucímu datu za stanovenou nebo stanovitelnou částku nebo která zakládá právo držitele požadovat od emitenta zpětné koupení akcií za stanovenou nebo stanovitelnou částku k určitému budoucímu datu nebo po něm, je finančním závazkem;

b) finanční nástroj, který držitel může emitentovi za hotovost nebo jiná finanční aktiva prodat zpět („nástroj s prodejní opcí“) je finančním závazkem. Tak je tomu v případě, že hotovost nebo jiné finanční aktivum jsou určeny na základě indexu nebo jiné položky, která má růstový potenciál nebo potenciál poklesu nebo když právní forma nástroje s prodejní opcí dává držiteli právo na zbytkový podíl na aktivech emitenta. Pokud má držitel finančního nástroje opci, která mu umožňuje nástroj prodat zpět emitentovi za hotovost nebo jiná finanční aktiva, nástroj s prodejní opcí splňuje definici finančního závazku. Například otevřené podílové fondy, jednotkové trusty, osobní společnosti a některá družstva mohou poskytovat svým podílníkům nebo členům právo kdykoli podíly emitentovi odprodat za částku rovnající se výši jejich proporcionálního podílu na hodnotě aktiv emitenta. Avšak i když účetní jednotka, která nemá vložený kapitál (např. některé podílové fondy nebo jednotkové trusty, viz ilustrativní příklad 7), klasifikuje nástroj s prodejní opcí jako finanční závazek, může mít v účetních výkazech řádky typu „čistá hodnota aktiv náležejících podílníkům“ a „změna čisté hodnoty aktiv náležejících podílníkům“ nebo může zveřejňovat další informace ukazující, že celkové členské podíly obsahují některé položky, které splňují definici kapitálu, např. rezervy, a nástroje s prodejní opcí, které ji nesplňují (viz ilustrativní příklad 8).

19. Pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se výdeji hotovosti nebo jiných finančních aktiv při úhradě smluvního závazku, pak takový závazek splňuje definici finančního závazku. Například:

a) pokud je účetní jednotka v souvislosti se splněním svého smluvního závazku vystavena určitým omezením, např. z důvodu omezeného přístupu k zahraniční měně nebo proto, že bude muset o povolení k platbě požádat regulační orgán, neruší se tím smluvní závazek účetní jednotky ani smluvní právo držitele na tento nástroj;

b) smluvní závazek, který je podmíněn výkonem práva druhé strany na umoření, je finančním závazkem, protože účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se výdeji hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

20. Finanční nástroj, který výslovně nestanoví smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum, může tento závazek stanovit nepřímo ve svých smluvních podmínkách. Například:

a) finanční nástroj může obsahovat nefinanční závazek, který musí být vypořádán tehdy a pouze tehdy, pokud účetní jednotka neprovede výplatu nebo umoření nástroje. Pokud se účetní jednotka může vyhnout převodu hotovosti nebo jiného finančního aktiva pouze vypořádáním nefinančního závazku, pak je finanční nástroj finančním závazkem;

b) finanční nástroj je finančním závazkem, pokud je účetní jednotka při jeho vypořádání povinna dodat buď:

i) hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo

ii) své vlastní akcie, jejichž hodnota je určena ve výši, která významně překračuje výši hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

Ačkoliv účetní jednotka nemá výslovnou smluvní povinnost dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum, hodnota alternativy vypořádání v akciích je taková, že účetní jednotka raději zvolí úhradu hotovostí. V každém případě má držitel v podstatě právo obdržet částku, která je nejméně rovna částce odpovídající vyrovnání hotovostí (viz odstavec 21).

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odst. 16 písm. b))

21. Smlouva není nutně kapitálovým nástrojem pouze proto, že může vést k přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Účetní jednotka může mít smluvní právo nebo povinnost pořídit nebo dodat část svých akcií nebo jiných kapitálových nástrojů, jejichž reálná hodnota se rovná hodnotě smluvního práva nebo závazku. Takové smluvní právo nebo závazek může znít na pevnou částku nebo na částku, která se částečně nebo zcela mění v reakci na změny jiných proměnných než tržní ceny vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky (jako je například úroková míra, cena komodity nebo cena finančního nástroje). Dva příklady jsou a) smlouva na dodání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, které se rovnají hodnotě 100 MJ ([1]), a b) smlouva na dodání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná hodnotě 100 uncí zlata. Taková smlouva je finančním závazkem účetní jednotky i tehdy, pokud účetní jednotka musí nebo může smluvní částku uhradit dodáním vlastních kapitálových nástrojů. Nejde o kapitálový nástroj, protože účetní jednotka používá jako prostředek úhrady smluvní částky proměnný počet svých vlastních kapitálových nástrojů. Proto smlouva není důkazem zbytkového podílu na aktivech účetní jednotky po odečtení jejích závazků.

22. Smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka vydá (nebo přijme) pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku v hotovosti nebo v jiných finančních aktivech, je kapitálovým nástrojem. Například emitovaná akcie, která dává druhé straně právo koupit pevný počet akcií účetní jednotky za pevnou cenu nebo za pevnou stanovenou částku dluhopisu, je kapitálovým nástrojem. Změny v reálné hodnotě smlouvy vznikající ze změn tržních úrokových měr, které nemají vliv na výši hotovosti nebo finančních aktiv, která má být zaplacena nebo přijata, nebo na počet kapitálových nástrojů, které mají být přijaty nebo dodány při vyrovnání smluvní částky, nevylučují definici smlouvy jako kapitálového nástroje. Přijatá úhrada (jako například prémie přijatá za vystavenou opci nebo opční poukázku na vlastní akcie účetní jednotky) se účtuje přímo do vlastního kapitálu. Zaplacená úhrada (jako například prémie zaplacená za drženou opci) se odečítá přímo z kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se nezohledňují v účetní závěrce.

([1]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

23. Smlouva, která obsahuje závazek účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje za hotovost nebo jiné finanční aktivum, dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty umořovací částky (například současné hodnoty ceny forwardové zpětné koupě, realizační ceny opce nebo jiné umořovací částky). Je tomu tak i tehdy, pokud smlouva sama je kapitálovým nástrojem. Příkladem je například závazek účetní jednotky podle forwardové smlouvy koupit vlastní kapitálové nástroje výměnou za hotovost. Pokud je finanční závazek prvotně zaúčtován podle IAS 39, jeho reálná hodnota (současná hodnota umořovací částky) je odúčtována z vlastního kapitálu. Následně je finanční závazek oceněn podle IAS 39. Pokud smlouva vyprší bez dodávky, pak je účetní hodnota finančního závazku znovu překlasifikována do vlastního kapitálu. Smluvní závazek účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty umořovací částky i tehdy, pokud je povinnost koupě podmíněna realizací práva druhé strany na umoření (např. vystavená prodejní opce, která dává druhé straně právo prodat vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky této účetní jednotce za pevnou cenu).

24. Smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka přijme nebo vydá pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za proměnnou částku v hotovosti nebo v jiných finančních aktivech, je finančním aktivem nebo závazkem. Příkladem je smlouva, že účetní jednotka vydá 100 svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za částku v hotovosti, která je vypočítána tak, aby se rovnala hodnotě 100 uncí zlata.

Ustanovení o podmíněném vypořádání

25. Finanční nástroj může vyžadovat od účetní jednotky, aby dodala hotovost nebo jiná finanční aktiva nebo jinak vypořádala tento nástroj takovým způsobem, aby se jednalo o finanční závazek, a to v případě výskytu nebo neexistence nejistých budoucích událostí (nebo výsledku nejistých okolností), jako jsou například změna indexu akciového trhu, indexu spotřebních cen, úrokové míry či daňových požadavků nebo budoucích tržeb emitenta, čistého zisku nebo poměru dluhu a vlastního kapitálu, jež nemohou být ovlivněny ani emitentem ani držitelem nástroje. Emitent takového nástroje nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání hotovosti nebo jiných finančních aktiv (nebo jinak vypořádat svůj závazek formou zakládající finanční závazek). Proto je nástroj finančním závazkem emitenta, pokud:

a) část ustanovení o podmíněném vypořádání, která by mohla vyžadovat úhradu v hotovosti nebo formou jiného finančního aktiva (nebo jinou formou zakládající finanční závazek), není autentická, nebo

b) od emitenta lze požadovat, aby uhradil závazek v hotovosti nebo formou jiného finančního aktiva (nebo jinou formou zakládající finanční závazek) jedině v případě jeho likvidace.

Možnosti vypořádání

26. Pokud derivátový finanční nástroj umožňuje jedné ze stran zvolit si formu vypořádání (například emitent nebo držitel si může vybrat vypořádání v hotovosti nebo směnu akcií za hotovost), jedná se o finanční aktivum nebo finanční závazek, kromě případů, kdy všechny alternativy vypořádání vedou ke kapitálovému nástroji.

27. Příkladem derivátového finančního nástroje s možností vypořádání, který je finančním závazkem, je opce, kterou emitent může podle své volby vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo směnou vlastních akcií za hotovost. Podobně některé smlouvy na koupi nebo prodej nefinanční položky výměnou za vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky spadají do působnosti tohoto standardu, protože je lze vypořádat buď dodáním nefinanční položky nebo čisté částky v hotovosti, nebo formou jiného finančního nástroje (viz odstavce 8–10). Takové smlouvy jsou finanční aktiva nebo závazky, a nikoliv kapitálové nástroje.

Složené finanční nástroje (viz také odstavce AG30–AG35 a ilustrativní příklady 9–12)

28. Emitent nederivátového finančního nástroje musí vyhodnotit podmínky finančního nástroje, aby určil, zda obsahují jak závazek, tak kapitálovou složku. Takové složky budou klasifikovány samostatně jako finanční závazky, finanční aktiva nebo kapitálové nástroje podle odstavce 15.

29. Účetní jednotka účtuje odděleně složky finančního nástroje, které a) vytváří finanční závazek účetní jednotky a b) umožňují držiteli nástroje převést tento na kapitálový nástroj účetní jednotky. Například dluhopis nebo podobný nástroj převoditelný držitelem na pevný počet kmenových akcií účetní jednotky je složený finanční nástroj. Z hlediska účetní jednotky má tento nástroj dvě složky: finanční závazek (smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum) a kapitálový nástroj (kupní opce, na jejímž základě má držitel po určitou dobu právo přeměnit tento nástroj na pevný počet kmenových akcií účetní jednotky). Ekonomické důsledky emise takového nástroje jsou

v zásadě stejné jako paralelní emise dluhového nástroje s opcí předčasného splacení a opčních poukázek na koupi kmenových akcií nebo jako emise dluhového nástroje s oddělitelnými opčními poukázkami. Ve všech případech účetní jednotka vykáže závazkovou složku a kapitálovou složku v rozvaze odděleně.

30. Původní zařazení závazkové složky a kapitálové složky nebude u konvertibilního nástroje v souvislosti se změnami v pravděpodobnosti uplatnění opce měněno, a to ani v případě, že by uplatnění opce mohlo být pro některé držitele ekonomicky výhodné. Držitelé totiž nemusí nutně jednat očekávaným způsobem, např. kvůli daňovým důsledkům konverze, které se mohou u různých držitelů lišit. Také pravděpodobnost konverze se bude v průběhu doby měnit. Závazek emitenta k budoucím platbám trvá do doby, než je vyrovnán konverzí, do splatnosti finančního nástroje nebo do uskutečnění nějaké jiné transakce.

31. IAS 39 se zabývá oceňováním finančních aktiv a závazků. Kapitálový nástroj je nástroj dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jeho závazků. Proto když je počáteční účetní hodnota složeného finančního nástroje přiřazena jeho kapitálové a závazkové složce, kapitálová složka je oceněna zbytkovou hodnotou po odečtení závazkové složky od celkové účetní hodnoty nástroje. Derivátové prvky (jako například opce) složeného finančního nástroje, které nemají charakter kapitálové složky (jako například převodní opce), se zahrnují do závazkové složky. Účetní hodnoty přiřazené závazkové složce a kapitálové složce při prvotním zaúčtování jsou vždy rovny účetní hodnotě nástroje jako celku. Z odděleného prvotního zaúčtování jednotlivých složek finančního nástroje samostatně nevznikají žádné zisky ani ztráty.

32. Podle přístupu popsaného v odstavci 31 emitent dluhopisu převoditelného na kmenové akcie nejprve určí účetní hodnotu závazkové složky oceněním účetní hodnoty podobného závazku (včetně případných vložených nekapitálových derivátových prvků), který neobsahuje kapitálovou složku. Účetní hodnota kapitálového nástroje, který představuje opci na přeměnu finančního nástroje na kmenové akcie, je stanovena tak, že se od celkové částky složeného nástroje odečte účetní hodnota finančního závazku.

Vlastní akcie (viz také odstavec AG36)

33. Pokud účetní jednotka zpětně odkoupí své vlastní kapitálové nástroje, musí tyto nástroje („vlastní akcie“) být odečteny od vlastního kapitálu. Koupě, prodej, vydání nebo zrušení emise vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky nepředstavuje zisk ani ztrátu účetní jednotky. Takové akcie mohou být získány a drženy účetní jednotkou nebo jiným členem konsolidované skupiny. Zaplacená úhrada bude zaúčtována přímo do kapitálu.

34. Částka držených vlastních akcií se uvádí odděleně buď v rozvaze, nebo v příloze v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Pokud účetní jednotka získá své vlastní kapitálové nástroje od spřízněných stran, zveřejnění se provede v souladu s IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*.

Úroky, dividendy, ztráty a zisky (viz také odstavec AG37)

35. Úroky, dividendy, ztráty a zisky týkající se finančních nástrojů nebo složek, které jsou finančním závazkem, se účtují ve výsledovce jako výnos nebo náklad. Distribuce kapitálového nástroje akcionářům se odečte přímo z vlastního kapitálu v čisté hodnotě bez souvisejících daňových odpočtů. Náklady na kapitálové transakce se účtují jako odpočet z kapitálu v čisté hodnotě bez souvisejících daňových odpočtů.

36. Klasifikace finančních nástrojů jako finančních závazků nebo kapitálových nástrojů určuje, zda úroky, dividendy, ztráty a zisky týkající se tohoto nástroje jsou účtovány jako výnos nebo náklad ve výsledovce. Proto platby dividend z akcií zcela zaúčtovaných jako závazky jsou účtovány jako náklady stejně jako úroky z dluhopisů. Podobně zisky a ztráty spojené s umořením nebo refinancováním finančních závazků jsou účtovány ve výsledovce, zatímco umoření nebo refinancování kapitálových nástrojů jsou účtovány jako změna vlastního kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se nezohledňují v účetní závěrce.

37. Účetní jednotka obvykle vynakládá různé výdaje na vydání nebo pořízení vlastních kapitálových nástrojů. Tyto výdaje mohou zahrnovat registraci a další regulatorní poplatky, částky zaplacené právním, účetním a jiným profesionálním poradcům, náklady na tisk a kolky. Náklady na kapitálové transakce jsou účtovány jako odpočet z vlastního kapitálu (bez souvisejících daňových odpočtů) do té míry, do jaké jsou přírůstkovými náklady přímo přiřaditelnými kapitálové transakci, která by se jinak neudála. Výdaje na nerealizované kapitálové transakce jsou účtovány jako náklady.

38. Náklady na transakce, které se vztahují k vydání složeného finančního nástroje, jsou přiřazeny závazkovým a kapitálovým složkám nástroje proporcionálně k přiřazení jejich výtěžku. Transakční náklady, které souvisejí s více transakcemi, (např. náklady na souběžnou nabídku akcií a kotací jiných akcií na burze cenných papírů) se přiřazují k těmto transakcím způsobem, který je racionální a konzistentní s obdobnými transakcemi.

39. Částka transakčních nákladů zaúčtovaná jako odpočet z vlastního kapitálu v daném období se podle IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* uvádí samostatně. Související částka daně z příjmu zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu je zahrnuta do celkové částky splatné a odložené daně z příjmu připsané nebo odečtené z vlastního kapitálu a zveřejněna podle IAS 12 *Daně ze zisku*.

40. Dividendy klasifikované jako náklady se ve výsledovce vykazují buď v rámci úroků z ostatních závazků, nebo jako samostatná položka. Kromě požadavků tohoto standardu je vykazování úroků a dividend podřízeno požadavkům IAS 1 a IFRS 7. V některých případech je vzhledem k rozdílnosti úroků a dividend, např. z hlediska daňové uznatelnosti, vhodné tyto vykázat ve výsledovce odděleně. Daňové dopady se vykazují podle IAS 12.

41. Zisky a ztráty vztahující se ke změnám účetní hodnoty finančního závazku jsou účtovány jako výnos nebo náklad ve výsledovce i tehdy, pokud se vztahují k nástroji, který zahrnuje právo na zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky realizovatelný výměnou za hotovost nebo jiná finanční aktiva (viz odst. 18 písm. b)). Podle IAS 1 uvádí účetní jednotka zisky nebo ztráty z přecenění takového nástroje v účetních výkazech samostatně, pokud to má význam pro výklad výkonnosti účetní jednotky.

Započtení finančních aktiv a finančních závazků (viz také odstavce AG38 a AG39)

42. Finanční aktivum a finanční závazek lze započíst a v rozvaze uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud účetní jednotka:

a) má právně vymahatelný nárok vykázané částky započítat a

b) má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

Při účtování převodu finančního aktiva, které nelze odúčtovat, nesmí účetní jednotka započítat převedené aktivum s příslušným závazkem (viz IAS 39, odstavec 36).

43. V souladu s tímto standardem se finanční aktiva a finanční závazky vykazují v čisté výši v případě, že to odpovídá očekávaným budoucím peněžním tokům plynoucím účetní jednotce z vypořádaní dvou nebo více samostatných finančních nástrojů. V případě, že účetní jednotka má právo obdržet nebo zaplatit částku v čisté výši a hodlá tak učinit, má „de facto" pouze jedno finanční aktivum nebo jeden finanční závazek. V ostatních případech je nutno v souladu s podstatou finančních aktiv a finančních závazků jako prostředků nebo závazků účetní jednotky vykázat odděleně finanční aktivum a finanční závazek.

44. Započtení finančního aktiva a finančního závazku a vykázání čisté částky v rozvaze nelze ztotožňovat s případem, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek z rozvahy odúčtovány. Při započtení totiž nevznikají žádné zisky ani ztráty, zatímco při odúčtování finančního nástroje dochází nejen k jeho vyřazení z rozvahy, ale může dojít i k zaúčtování zisku nebo ztráty.

45. Právo na započtení pohledávek a závazků představuje dlužníkův právní nárok vyrovnat nebo jinak na základě smlouvy eliminovat věřiteli veškeré dlužné částky, resp. jejich část, a to jejich započtením proti částkám, které dluží věřitel. Ve výjimečných případech může mít dlužník nárok použít pro započtení částek dlužných věřiteli i částky, jež mu dluží třetí strany, za předpokladu, že mezi všemi třemi stranami existuje dohoda, která dlužníkův nárok na započtení jasně definuje. Vzhledem k tomu, že právo na započtení je právním nárokem, mohou se jeho konkrétní podmínky v jednotlivých jurisdikcích lišit a je nutné určit, které zákony daný smluvní vztah mezi stranami upravují.

46. Existence právně vymahatelného nároku na započtení finančního aktiva a finančního závazku ovlivňuje smluvní práva a závazky související s finančním aktivem a finančním závazkem a může mít významný vliv na úvěrové riziko a likvidní riziko, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Toto právo samo o sobě však není dostatečným podkladem pro započtení aktiv a závazků. Pokud totiž účetní jednotka nemá v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek, nebude to mít vliv na výši a dobu budoucích peněžních toků účetní jednotky. Pokud účetní jednotka má v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek, vykázání aktiva a závazku v čisté výši přesněji odráží výši a dobu předpokládaných budoucích peněžních toků i rizika, která těmto peněžním tokům hrozí. Pokud má jedna nebo obě smluvní strany v úmyslu vypořádat aktiva a závazky v čisté výši, aniž by na to měly právní nárok, není to dostatečným podkladem pro započtení, protože práva a závazky související s finančním aktivem a finančním závazkem zůstávají nezměněna.

47. Na záměr účetní jednotky týkající se vypořádání určitých aktiv a závazků má vliv běžná obchodní praxe, požadavky finančních trhů či další okolnosti, které mohou omezovat její schopnost vypořádat aktiva a závazky v čisté výši, resp. aktivum realizovat a současně vypořádat závazek. V případě, že účetní jednotka má právo na započtení aktiv a závazků, ale nemá v úmyslu je v čisté výši vypořádat ani aktivum realizovat a současně vypořádat závazek, uvede v souladu s ustanoveními odstavce 36 IFRS 7 v příloze k účetní závěrce informace o důsledcích této skutečnosti pro úvěrové riziko.

48. Příkladem paralelního vypořádání dvou finančních nástrojů je fungování clearingové instituce na organizovaném finančním trhu nebo přímé obchody. V těchto případech se peněžní toky „de facto" rovnají čisté částce a účetní jednotka se nevystavuje úvěrovému riziku ani likvidnímu riziku. V ostatních případech účetní jednotka může vypořádat dva finanční nástroje přijetím a vyplacením oddělených částek, čímž se vystaví úvěrovému riziku rovnajícímu se plné výši aktiva nebo likvidnímu riziku rovnajícímu se plné výši závazku. Takové riziko může být významné, i když poměrně krátkodobé. Realizace finančního aktiva a vypořádání finančního závazku se tudíž považují za současné pouze v případě, že k oběma transakcím dojde ve stejném okamžiku.

49. Podmínky definované v odstavci 42 obvykle nejsou splněny, a započtení tedy není možné v těchto případech:

a) několik různých finančních nástrojů simuluje vlastnosti jednoho finančního nástroje (tzv. „syntetický nástroj");

b) finanční aktiva a finanční závazky vyplývají z jednoho finančního nástroje, u něhož je primární riziko stejné (například aktiva a závazky v rámci portfolia forwardových smluv nebo jiné derivátové nástroje), ale zahrnuje jiné druhé strany;

c) finanční nebo jiná aktiva jsou poskytnuta jako kolaterál za nezaručené finanční závazky;

d) finanční aktiva jsou dlužníkem dána do svěřenecké správy pro účely zajištění splnění závazku, aniž by byla věřitelem přijata jakožto vypořádání závazku (např. dohoda o umořovacím fondu), nebo

e) závazky, které účetní jednotce vznikly v souvislosti se škodnými událostmi, které by měly být uhrazeny třetí stranou v rámci plnění pojistné smlouvy.

50. Účetní jednotka, která realizuje velký počet transakcí s finančními nástroji s jedinou druhou stranou, může s touto druhou stranou uzavřít „rámcovou smlouvu o započtení". Podstatou této smlouvy je jednorázové vypořádání všech finančních nástrojů v případě, že jedna ze smluvních stran nesplní nebo ukončí kteroukoliv ze smluv. Tuto smlouvu běžně používají finanční instituce jako ochranu před ztrátou v případě konkurzu nebo jiné události, v jejímž důsledku druhá strana nemusí být schopna dostát svým závazkům. Součástí rámcové smlouvy o započtení je obvykle i právo na započtení, které je právně vymahatelné a jímž se řídí realizace nebo vypořádání jednotlivých finančních aktiv a závazků pouze v případě, že jedna ze smluvních stran nesplní své závazky, resp. za jiných okolností, které se při běžné obchodní činnosti nepředpokládají. Pokud však nejsou obě kritéria definovaná v odstavci 42 splněna, nebude rámcová smlouva o započtení podkladem pro započtení. Pokud započtení finančních aktiv a finančních závazků, které jsou předmětem rámcové smlouvy o započtení, není provedena, účetní jednotka v souladu s odstavcem 36 IFRS 7 v účetní závěrce zveřejní dopady této smlouvy na úvěrové riziko.

ZVEŘEJNĚNÍ

51.–95. [Zrušen]

DATUM ÚČINNOSTI

96. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější uplatnění je povoleno. Účetní jednotka nesmí aplikovat tento standard na roční období počínající před 1. lednem 2005, pokud současně neaplikuje IAS 39 (vydaný v prosinci 2003). Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

97. Tento standard je nutno aplikovat se zpětnou účinností.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

98. Tento standard nahrazuje IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* novelizovaný v roce 2000 ([1]).

([1]) V srpnu 2005 přesunula Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) všechna ustanovení o zveřejňovaných informacích o finančních nástrojích do standardu IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

99. Tento standard nahrazuje tyto interpretace:

a) SIC-5 *Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání*;

b) SIC-16 *Základní kapitál – zpětně nabyté kapitálové nástroje (vlastní akcie)* a

c) SIC-17 *Vlastní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem*.

100. Tento standard nahrazuje návrh interpretace *SIC* D34 *Finanční nástroje – nástroje nebo práva zpětné koupě, jež držitel může uplatnit*.

Dodatek

APLIKAČNÍ PŘÍRUČKA

IAS 32 Finanční nástroje: vykazování

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

AG1. Tato aplikační příručka vysvětluje aplikaci konkrétních aspektů standardu v praxi.

AG2. Tento standard se nezabývá účtováním a oceňováním finančních nástrojů. Požadavky na účtování a oceňování finančních aktiv a finančních závazků jsou stanoveny v IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

DEFINICE (ODSTAVCE 11–14)

Finanční aktiva a finanční závazky

AG3. Měna (hotovost) je finančním aktivem, protože představuje nástroj směny, a je tudíž základem pro oceňování všech transakcí a pro jejich vykazování v účetní závěrce. Vklady v bankách nebo podobných finančních institucích jsou finančním aktivem, protože představují smluvní právo vkladatele získat hotovost od této instituce zpět nebo vystavit pro účely úhrady finančního závazku ve prospěch věřitele šek či jiný podobný nástroj až do výše vkladu.

AG4. Běžné typy finančních aktiv, jež představují smluvní právo v budoucnu získat hotovost, a finančních závazků, jež představují odpovídající smluvní závazek v budoucnu hotovost dodat, jsou:

a) pohledávky a závazky z obchodního styku;

b) směnky přijaté a vystavené;

c) úvěry poskytnuté a přijaté a

d) dluhopisy přijaté a vydané.

Ve všech případech smluvní právo jedné strany hotovost získat (resp. její závazek zaplatit) odpovídá smluvnímu závazku druhé strany zaplatit (resp. právu získat hotovost).

AG5. Jiným typem finančního nástroje je nástroj, jehož ekonomický užitek, který má být získán nebo vydán, je představován finančním aktivem v jiné než peněžní podobě. Například směnka splatná ve vládních dluhopisech dává držiteli smluvní právo obdržet a emitentovi ukládá smluvní závazek dodat vládní dluhopisy, nikoliv hotovost. Dluhopisy jsou finančním aktivem, protože představují závazek státu jakožto emitenta vyplatit hotovost. Také tato směnka je tudíž finančním aktivem pro svého držitele a finančním závazkem pro svého emitenta.

AG6. „Věčné“ dluhové nástroje (jako např. „věčné“ dluhopisy, zajištěné dluhopisy, nebo kapitálové poukázky) běžně dávají svému držiteli smluvní právo na platby úroků k určitým termínům po neomezeně dlouhou dobu, přičemž držitel takového dluhového nástroje nemá nárok na vrácení jistiny nebo toto právo má za podmínek, které návrat jistiny činí značně nepravděpodobným nebo vzdáleným. Například účetní jednotka může emitovat finanční nástroj, který od ní vyžaduje provádění ročních plateb po neomezenou dobu rovnajících se jmenovité úrokové míře 8 % ze jmenovité hodnoty 1 000 MJ ([1]). Za předpokladu, že 8 % je tržní úroková míra pro daný nástroj v okamžiku jeho vydání, přebírá jeho emitent smluvní závazek budoucích pravidelných splátek úroků o reálné (současné) hodnotě 1 000 MJ při prvotním zaúčtování. Držitel a emitent nástroje mají finanční aktivum (držitel) a finanční závazek (emitent).

([1]) V této příručce jsou peněžní částky určeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

AG7. Smluvní právo či povinnost přijmout, dodat nebo vyměnit finanční nástroje je samo o sobě finančním nástrojem. Řetězec smluvních práv nebo povinností splňuje definici finančního nástroje, pokud v konečném důsledku vede k příjmu platby hotovosti nebo k pořízení nebo vydání kapitálového nástroje.

AG8. Možnost uplatnit smluvní právo nebo požadavek splnit smluvní závazek může být buď absolutní, nebo může být podmíněna budoucí událostí. Například finanční záruka je smluvní právo věřitele získat hotovost od ručitele a současně je to smluvní závazek ručitele zaplatit věřiteli v případě, že dlužník svůj závazek nesplní. Smluvní právo a smluvní povinnost existují proto, že v minulosti došlo k nějaké transakci nebo události (poskytnutí záruky), ale schopnost věřitele uplatnit toto právo a povinnost ručitele splnit závazek jsou podmíněny tím, že dlužník v budoucnu svůj závazek nesplní. Podmíněné smluvní právo a podmíněný smluvní závazek splňují definici finančního aktiva a finančního závazku, i když podmínky pro vykázaní v účetních výkazech mnohdy splňovat nebudou. Některá podmíněná práva a závazky mohou být pojistnými smlouvami spadajícími do působnosti IFRS 4.

AG9. Podle IAS 17 *Leasingy* se smlouva o leasingu primárně považuje za nárok pronajímatele získat a za smluvní závazek nájemce zaplatit řetězec plateb, které se v zásadě rovnají splátkám jistiny a úroků stanoveným smlouvou o půjčce. Pronajímatel zaúčtuje částku, kterou obdrží na základě smlouvy o leasingu, nikoliv pronajatý majetek jako takový. Naproti tomu operativní leasing se primárně považuje za otevřenou smlouvu, na jejímž základě se pronajímatel zavázal poskytnout nájemci po určitou dobu majetek výměnou za úplatu, která se podobá poplatku za služby. Pronajímatel nadále účtuje o pronajímaném aktivu jako takovém, nikoliv o souvisejících budoucích pohledávkách podle nájemní smlouvy. Z tohoto důvodu se finanční leasing za finanční nástroj považuje, operativní leasing nikoliv (s výjimkou jednotlivých aktuálně splatných částek).

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

AG11. Aktiva (jako například náklady příštích období), jejichž budoucím ekonomickým přínosem, který účetní jednotce poplyne, je přijetí zboží nebo služeb, nikoliv právní nárok na hotovost nebo jiné finanční aktivum, nejsou finančními aktivy. Obdobně položky jako výnosy příštích období nebo většina závazků z poskytnutých záruk nejsou finančním závazkem, protože pokud v souvislosti s nimi účetní jednotka pozbude ekonomický přínos, bude to formou dodání zboží nebo služeb, nikoli formou hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

AG12. Závazky nebo aktiva, která nejsou svou podstatou smluvní (jako např. daň z příjmů, která je účetní jednotce vyměřena vládou na základě požadavků zákona), nejsou finančními závazky ani finančními aktivy. Účtováním o dani ze zisku se zabývá IAS 12 *Daně ze zisku*. Podobně mimosmluvní závazky, jak jsou definovány v IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, neplynou ze smluv a nejsou finančními závazky.

Kapitálové nástroje

AG13. Příklady kapitálových nástrojů zahrnují kmenové akcie bez prodejních opcí, některé typy prioritních akcií (viz odstavce AG25 a AG26) a opční poukázky nebo vystavené kupní opce, které umožňují držiteli upsat nebo koupit pevný počet kmenových akcií účetní jednotky výměnou za pevnou částku v hotovosti nebo jiné finanční aktivum. Závazek účetní jednotky emitovat nebo koupit pevný počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku v hotovosti nebo jiné finanční aktivum je kapitálovým nástrojem účetní jednotky. Avšak pokud taková smlouva obsahuje povinnost účetní jednotky dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum, je též závazkem ve výši současné hodnoty splatné částky (viz odst. AG27 písm. a)). Emitent neobchodovatelných kmenových akcií přebírá zákonný závazek vůči svým akcionářům, jakmile se formálně zaváže k distribuci těchto akcií. Tento případ může nastat v situaci, kdy účetní jednotka ohlásila výplaty dividend, nebo kdy je účetní jednotka rušena a aktiva, která zůstanou po vyrovnání závazků, budou rozdělena mezi akcionáře.

AG14. Držená kupní opce nebo jiná podobná smlouva získaná účetní jednotkou, která představuje nárok účetní jednotky odkoupit pevný počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za dodání pevné výše hotovosti nebo jiného finančního aktiva, není finančním aktivem účetní jednotky. Místo toho se úhrada takové smlouvy odečítá z vlastního kapitálu.

Derivátové finanční nástroje

AG15. K finančním nástrojům patří jak primární nástroje (jako např. pohledávky, závazky či kapitálové nástroje), tak derivátové finanční nástroje (jako např. finanční opce, futures, forwardy či úrokové a měnové swapy). Derivátové finanční nástroje splňují definici finančního nástroje a proto spadají do působnosti tohoto standardu.

AG16. Podstatou derivátového finančního nástroje je vznik práv a závazků mezi smluvními stranami, jimiž se mezi stranami smlouvy převádějí finanční rizika související s podkladovým primárním finančním nástrojem. Při uzavření smlouvy o derivátovém finančním nástroji získává jedna strana smluvní nárok vyměnit finanční aktivum nebo závazek s jinou stranou za podmínek, které jsou pro ni potenciálně příznivé, nebo smluvní závazek jedné strany vyměnit s jinou stranou finanční aktivum nebo závazek za podmínek, které jsou pro ni potenciálně nepříznivé. Avšak při uzavření derivátové smlouvy nedochází obvykle [1] k převodu podkladového primárního finančního nástroje a k tomuto převodu nemusí nutně dojít ani k datu splatnosti. Některé nástroje zahrnují současně jak právo, tak závazek vyměnit finanční aktivum. Protože podmínky směny finančního aktiva jsou stanoveny již při vzniku derivátového nástroje, může v souvislosti se změnami cen na finančních trzích dojít k tomu, že tyto podmínky se do budoucna vyvinou buď příznivě, nebo nepříznivě.

AG17. Prodejní nebo kupní opce na směnu finančních aktiv nebo závazků (tj. finančních nástrojů s výjimkou vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky) dává držiteli právo získat v budoucnu potenciální ekonomický užitek vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Naproti tomu výstavce opce na sebe bere závazek vzdát se potenciálního budoucího ekonomického prospěchu nebo nést potenciální ztráty budoucího ekonomického prospěchu vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Smluvní právo držitele opce a závazek výstavce splňují definici finančního aktiva (držitel) a finančního závazku (výstavce). Jako podkladový nástroj použitý pro účely opční smlouvy může sloužit jakékoliv finanční aktivum, včetně akcií a úročených nástrojů. Součástí opce může být podmínka, že její výstavce musí dodat dluhový nástroj, nikoliv převést finanční aktivum. I v takovém případě bude podkladový finanční nástroj finančním aktivem držitele, pokud bude opce uplatněna. Právo držitele opce vyměnit aktivum za potenciálně výhodných podmínek a závazek výstavce opce vyměnit aktivum za potenciálně nevýhodných podmínek nejsou totožné s podkladovým aktivem, které má být směněno v případě uplatnění opce. Podstata práva držitele a závazku výstavce není ovlivněna pravděpodobností uplatnění opce.

AG18. Jiným příkladem derivátového finančního nástroje je forwardová smlouva na dobu šesti měsíců, v níž se jedna smluvní strana (kupující) zaváže zaplatit částku 1 mil. MJ za 1 mil. MJ jmenovité hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou mírou a druhá strana (prodávající) se zaváže dodat 1 mil. MJ jmenovité hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou mírou za částku 1 mil. MJ v hotovosti. Během tohoto šestiměsíčního období mají obě smluvní strany smluvní právo, resp. smluvní závazek vyměnit si finanční nástroje. Pokud se tržní cena státních dluhopisů zvýší nad 1 mil. MJ, budou podmínky výhodné pro kupujícího a nevýhodné pro prodávajícího; jestliže tržní cena poklesne pod 1 mil. MJ, situace bude opačná. Kupující má jak smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené kupní opce, tak smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícímu z vystavené prodejní opce. Prodávající má smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené prodejní opce a smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícími z vystavené kupní opce. Prodávající má smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené prodejní opce a smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícími z vystavené kupní opce. A podobně jako je tomu u opcí, také tato smluvní práva a závazky jsou finančními aktivy a finančními závazky a existují nezávisle na podkladových finančních nástrojích (dluhopisech a hotovosti, jež budou předmětem směny). Zatímco obě strany forwardové smlouvy mají závazek realizovat smlouvu v dohodnutém termínu, realizace opční smlouvy závisí na tom, zda a kdy se držitel opce rozhodne opci uplatnit.

AG19. Právo, resp. závazek vyměnit si v budoucnu finanční aktiva vzniká na základě celé řady dalších typů derivátových nástrojů. Patří sem např. úrokové a měnové swapy, úrokové capy, collary a floory, úvěrové přísliby, přísliby koupit dluhové cenné papíry či akreditivy. Také smlouvu o úrokovém swapu je možné považovat za obměnu forwardové smlouvy s tím, že se smluvní strany dohodly na sérii budoucích směn hotovosti, přičemž částka hrazená jednou smluvní stranou je vypočítána na základě proměnlivé úrokové míry a částka hrazená druhou smluvní stranou na základě pevné úrokové míry. Další variantou forwardových smluv jsou futures, které se liší v tom, že se jedná o standardizované smlouvy obchodovatelné na burzách.

Smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek (odstavce 8–10)

AG20. Smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek nesplňují definici finančního nástroje, protože smluvní právo jedné strany obdržet nefinanční aktivum nebo službu a odpovídající závazek druhé strany nestanoví momentální právo nebo závazek žádné ze stran obdržet, dodat nebo směnit finanční aktivum. Například smlouvy, které umožňují vypořádání výlučně přijetím nebo dodáním nefinančního aktiva (jako je opce, nebo forward na stříbro) nejsou finančními nástroji. Tento charakter má celá řada komoditních smluv. Některé mají standardní formu a jsou obchodovatelné na organizovaném trhu podobně jako některé derivátové finanční nástroje. Například komoditní futures může být kdykoliv prodána nebo koupena za hotovost, protože je kótována na burze a může mnohokrát změnit majitele. Avšak smluvní strany nakupující a prodávající takovou smlouvu v podstatě obchodují s podkladovou komoditou. Skutečnost, že lze komoditní smlouvu velice snadno koupit nebo prodat za peníze a že lze závazek

[1] To platí pro většinu, ale nikoliv pro všechny deriváty, například při některých úrokových swapech v různých měnách je při uzavření smlouvy směněna jistina (a znovu směněna k datu splatnosti).

obdržet nebo dodat komoditu vyrovnat hotovostí, nemění zásadní charakter této smlouvy tak, aby zakládala vznik finančního nástroje. Nicméně některé smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek, které lze vypořádat v čisté hodnotě nebo směnou finančních nástrojů nebo jejichž nefinanční položka je převoditelná na hotovost, spadají do působnosti tohoto standardu, jako by byly finančními nástroji (viz odstavec 8).

AG21. Smlouva, jejímž předmětem je přijetí nebo dodání aktiva, které má fyzickou podobu, nezakládá vznik finančního aktiva u jedné smluvní strany, ani finančního závazku u druhé smluvní strany, pokud není odpovídající platba odložena na dobu po převodu fyzického aktiva. To je případ koupě nebo prodeje zboží na dodavatelský úvěr.

AG22. Některé smlouvy jsou spojeny s komoditami, ale nezahrnují vypořádání fyzickým přijetím nebo dodáním komodity. Vypořádávají se platbami v hotovosti, jejichž výše závisí na podmínkách smlouvy, nikoliv platbami pevně stanovených částek. Například jistina dluhopisu může být vypočtena aplikací tržní ceny ropy platné v okamžiku splatnosti dluhopisu na pevně stanovené množství ropy. Jmenovitá hodnota dluhopisu vychází z ceny komodity, ale bude vypořádána výlučně hotovostí. Taková smlouva je finančním nástrojem.

AG23. Definice finančního nástroje zahrnuje také smlouvu, na jejímž základě vzniká kromě finančního aktiva a závazku také nefinanční aktivum nebo závazek. Takové finanční nástroje často poskytují jedné ze stran možnost směnit finanční aktivum za nefinanční aktivum. Například dluhopis spojený s ropou může pro držitele znamenat právo na řadu pravidelných pevných splátek úroků a na pevnou částku při splatnosti s možností vyměnit jistinu za pevné množství ropy. Výhodnost uplatnění této opce se může během doby měnit podle reálné hodnoty ropy ve vztahu k směnnému poměru ropy a peněz (cena směny) stanovenému v podmínkách dluhopisu. Záměr držitele dluhopisu týkající se realizace opce neovlivňuje podstatu podkladových aktiv. Vzhledem k finančnímu aktivu držitele a finančnímu závazku emitenta je dluhopis finančním nástrojem, a to bez ohledu na další typy aktiv a závazků, které v souvislosti s ním vznikají.

AG24. [Zrušen]

VYKAZOVÁNÍ

Závazky a vlastní kapitál (odstavce 15–27)

Neexistence smluvního závazku dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odstavce 17–20)

AG25. Prioritní akcie je možné emitovat s různými právy. Při určování toho, zda je prioritní akcie finančním závazkem nebo kapitálovým nástrojem, musí emitent posoudit práva vztahující se k akcii a určit, zda mají základní charakteristiky finančního závazku. Například prioritní akcie, která zakládá umoření k určitému datu nebo až držitel uplatní tuto opci, obsahuje finanční závazek, protože emitent má povinnost převést finanční aktiva držiteli akcie. Potenciální neschopnost emitenta splnit závazek prioritní akcií k datu stanovenému smlouvou, ať už z důvodu nedostatku finančních prostředků nebo kvůli zákonným omezením nebo kvůli nedostatečného zisku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku. Opční právo emitenta směnit akcie za hotovost nesplňuje definici finančního závazku, protože emitent nemá současný závazek převést na akcionáře finanční aktivum. Umoření akcií totiž závisí výhradně na vůli emitenta. Závazek však může vzniknout, když emitent akcií uplatní své opční právo, obvykle formálním oznámením akcionářům o svém záměru akcie umořit.

AG26. Pokud u prioritních akcií právo umoření neexistuje, bude jejich zařazení vycházet z posouzení jiných práv, která jsou s nimi spojena. Toto zařazení je založeno na posouzení podstaty smluvních ujednání a z definic finančního závazku a kapitálového nástroje. Pokud výplaty držitelům prioritních akcií, kumulativních i nekumulativních, závisejí na rozhodnutí emitenta, jedná se o kapitálový nástroj. Zařazení prioritních akcií mezi kapitálové nástroje nebo finanční závazky není ovlivněno například:

a) minulými výplatami;

b) záměrem budoucích výplat;

c) možným negativním dopadem neuskutečnění výplat na cenu kmenových akcií emitenta (kvůli omezením výplat dividend z kmenových akcií v případě nevyplacení dividend z prioritních akcií);

d) velikostí kapitálových rezerv emitenta;

e) očekáváním zisku nebo ztráty emitenta nebo

f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj zisk nebo ztrátu v daném období.

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavce 21–24)

AG27. Následující příklady ilustrují klasifikaci různých typů smluv týkajících se vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky:

a) smlouva, která bude vypořádána přijetím nebo dodáním pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky bez budoucí úhrady nebo výměnou pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky za pevnou částku v hotovosti nebo jiné finanční aktivum, je kapitálovým nástrojem. Podle toho jakákoliv úhrada přijatá nebo zaplacená v rámci takové smlouvy je přidána nebo odečtena přímo od vlastního kapitálu. Příkladem může být vydaná opce, která dává druhé straně právo na koupi pevného počtu akcií účetní jednotky za pevnou částku v hotovosti. Avšak pokud smlouva vyžaduje, aby účetní jednotka odkoupila (zpětně odkoupila) vlastní akcie za peníze nebo jiné finanční aktivum k pevnému datu nebo na požádání, účtuje taková účetní jednotka finanční závazek rovný současné hodnotě umořovací částky. Příkladem může být závazek účetní jednotky plynoucí z forwardové smlouvy na zpětnou koupi pevného počtu vlastních akcií za pevnou částku v hotovosti;

b) závazek účetní jednotky koupit si vlastní akcie za hotovost dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty umořovací částky, i když počet akcií, které je účetní jednotka povinna odkoupit, není pevný, nebo je tato transakce podmíněna uplatněním práva druhé strany na umoření. Příkladem podmíněného závazku je opce, vyžadující od účetní jednotky odkoupit vlastní akcie za hotovost, pokud druhá strana opci uplatní;

c) smlouva, která má být vypořádána v hotovosti nebo jiným finančním aktivem je finanční aktivum nebo finanční závazek i v případě, že částka v hotovosti nebo jiné finanční aktivum, které bude obdrženo nebo dodáno, závisí na změnách tržní ceny vlastního kapitálu účetní jednotky. Příkladem je akciová opce vypořádaná čistou hotovostní částkou;

d) smlouva, která bude vypořádána proměnným počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná pevné částce nebo částce závisející na změnách určité proměnné (například cena komodity), je finančním aktivem nebo finančním závazkem. Příkladem může být vystavená opce na koupi zlata, která, pokud by byla uplatněna, bude vypořádána vlastními nástroji účetní jednotky vydanými v takovém množství, které bude odpovídat hodnotě opční smlouvy. Taková smlouva je finančním aktivem nebo závazkem i tehdy, pokud je příslušnou proměnnou cena vlastních akcií účetní jednotky, nikoliv cena zlata. Podobně smlouva, která bude vypořádána pevným počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž práva se budou měnit tak, aby hodnota vypořádání byla rovna pevné částce nebo částce založené na změnách příslušné proměnné, je finančním aktivem nebo finančním závazkem.

Ustanovení o podmíněném vypořádání (odstavec 25)

AG28. Pokud část ustanovení o podmíněném vypořádání, která vyžaduje vypořádání v hotovosti nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, při němž se nástroj stane finančním závazkem), není autentická, ustanovení o vypořádání nebude podle odstavce 25 neovlivňovat klasifikaci finančního nástroje. Proto smlouva, která vyžaduje vypořádání v hotovosti nebo prostřednictvím proměnného počtu vlastních akcií účetní jednotky pouze za okolností, které jsou krajně vzácné, abnormální a velmi málo pravděpodobné, je kapitálovým nástrojem. Podobně vypořádání pevným počtem vlastních akcií účetní jednotky může být smluvně vyloučeno v případě okolností, které účetní jednotka nemůže ovlivnit, ale pokud tyto okolnosti nemohou nastat, klasifikace jako kapitálový nástroj je správná.

Vykazování v konsolidované účetní závěrce

AG29. V konsolidované účetní závěrce uvádí účetní jednotka menšinové podíly, tj. podíly jiných stran na vlastním kapitálu a zisku svých dceřiných společností, podle IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*. Při klasifikaci finančního nástroje (nebo jeho složky) v konsolidované účetní závěrce uvažuje účetní jednotka všechny podmínky dohodnuté mezi členy skupiny a držiteli nástroje při určování, zda skupina jako celek má finanční závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum ve vztahu k tomuto nástroji nebo jej vypořádat způsobem, který odpovídá definici závazku. Pokud dceřiná společnost skupiny vydá finanční nástroj a mateřská nebo jiná společnost skupiny si dohodne další podmínky přímo s držiteli nástroje (například záruku), skupina nemusí mít možnost rozhodovat o výplatách nebo umoření. Ačkoliv dceřiná společnost může klasifikovat nástroj ve své nekonsolidované účetní závěrce bez ohledu na tyto další podmínky, dopad jiných dohod mezi členy

skupiny a držiteli nástroje musí být zvažován pro účely konsolidované účetní závěrky, aby bylo zajištěno, že konsolidovaná účetní závěrka bude zohledňovat smlouvy a transakce skupiny jako celku. Pokud existuje takový závazek nebo ustanovení o vypořádání, pak je takový nástroj (nebo jeho část, která je předmětem tohoto závazku) klasifikován v konsolidované účetní závěrce jako finanční závazek.

Složené finanční nástroje (odstavce 28–32)

AG30. Odstavec 28 se vztahuje jen na emitenty nederivátových složených finančních nástrojů. Odstavec 28 se nezabývá složenými finančními nástroji z hlediska jejich držitelů. Oddělením derivátů z pohledu držitelů složených finančních nástrojů, které obsahují dluhový a kapitálový prvek, se zabývá IAS 39.

AG31. Běžným typem složeného finančního nástroje je dluhový cenný papír s vloženou konverzní opcí, jako např. konvertibilní dluhopis směnitelný na kmenové akcie emitenta, a bez dalších vložených derivátových charakteristik. V souladu s odstavcem 28 tohoto standardu musí emitent takového finančního nástroje od prvotního zaúčtování vykazovat v rozvaze odděleně závazkovou složku a složku kapitálovou takto:

a) závazek emitenta vyplácet pravidelně úroky a jmenovitou hodnotu dluhopisu představuje finanční závazek, který existuje až do doby konverze finančního nástroje. Na počátku se bude reálná hodnota závazkové složky rovnat současné hodnotě smluvně stanovených budoucích hotovostí diskontovaných tržní úrokovou mírou momentálně uplatňovanou u srovnatelných finančních nástrojů, tj. u finančních nástrojů, z nichž vyplývají přibližně stejné peněžní toky, které mají stejné podmínky, ale které nemají konverzní opci;

b) kapitálovou složku představuje vložená opce na konverzi závazku na kapitálový nástroj emitenta. Reálná hodnota opce zahrnuje její časovou hodnotu a její vnitřní hodnotu, pokud existuje. Tato opce má při prvotním účtování hodnotu, i když je v tomto okamžiku „mimo peníze (out of the money)".

AG32. Při konverzi konvertibilního nástroje k datu splatnosti odúčtuje účetní jednotka závazkovou složku a zaúčtuje ji jako vlastní kapitál. Původní kapitálová složka zůstává (i když může být převedena z jednoho řádku výkazu změn vlastního kapitálu na jiný). Z konverze k datu splatnosti neplyne žádný zisk ani ztráta.

AG33. Když účetní jednotka zruší konvertibilní nástroj před splatností předčasným umořením nebo zpětnou koupí, při níž zůstanou původní možnosti konverze nezměněny, zaúčtuje účetní jednotka zaplacenou úhradu a náklady na transakci do závazkové a kapitálové složky nástroje k datu uskutečnění transakce. Metoda použitá pro přiřazení zaplacené úhrady a nákladů transakce k samostatným složkám musí být v souladu s metodou použitou při počátečním přiřazování příjmu účetní jednotky k samostatným složkám konvertibilního nástroje v době jeho vydání podle odstavce 28–32.

AG34. Jakmile je přijatá úhrada rozdělena, veškeré následné zisky nebo ztráty jsou účtovány v souladu s účetními principy aplikovatelnými na příslušnou složku takto:

a) částka zisku nebo ztráty týkající se závazkové složky se účtuje do výnosů nebo nákladů a

b) částka úhrady vztahující se ke kapitálové složce je účtována do vlastního kapitálu.

AG35. Účetní jednotka může změnit podmínky konvertibilního nástroje za účelem vyvolání předčasné konverze, například nabídnutím příznivějšího konverzního poměru nebo zaplacení další částky v případě konverze před stanoveným datem. Rozdíl mezi reálnou hodnotou úhrady, kterou obdrží držitel za konverzi nástroje podle změněných podmínek, a reálnou hodnotou úhrady, kterou by držitel obdržel podle původních podmínek, se vykáže jako ztráta ve výsledovce.

Vlastní akcie (odstavce 33 a 34)

AG36. Vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou účtovány jako finanční aktiva, bez ohledu na důvod jejich zpětného získání. Odstavec 33 požaduje, aby účetní jednotka získající zpět tyto kapitálové nástroje je odečetla od kapitálu. Avšak pokud účetní jednotka drží své akcie jménem jiných, například drží-li finanční instituce své akcie ve jménu klienta, vzniká agentský vztah, v jehož důsledku není tato držba zahrnuta do rozvahy účetní jednotky.

Úroky, dividendy, ztráty a zisky (odstavce 35–41)

AG37. Následující příklad ilustruje aplikaci odstavce 35 na složený finanční nástroj. Předpokládejme, že u nekumulativní prioritní akcie je povinná zpětná koupě za pět let, ale že dividendy z ní se průběžně vyplácejí podle rozhodnutí účetní jednotky. Takový nástroj je složeným finančním nástrojem, jehož závazkovou složkou je současná hodnota umořovací částky. Postupná úprava diskontu této složky se účtuje do výsledovky a klasifikuje jako úrokový náklad. Všechny vyplacené dividendy se vztahují ke kapitálové složce a podle toho jsou účtovány jako rozdělení zisku. Podobně by se postupovalo, kdyby umoření nebylo povinné, ale bylo opcí držitele, nebo pokud by akcie byla povinně převoditelná na proměnný počet kmenových akcií vypočítaný tak, aby se rovnal pevné částce nebo částce založené na změně související proměnné (například ceně komodity). Avšak pokud se nevyplacené dividendy přičítají k umořovací částce, stává se celý nástroj závazkem. V takových případech jsou dividendy klasifikovány jako úrokový náklad.

Započtení finančních aktiv a závazků (odstavce 42–50)

AG38. Aby účetní jednotka mohla provést vzájemné započtení finančního aktiva proti finančnímu závazku, musí mít aktuálně vymahatelné právo započtení zaúčtovaných částek. Účetní jednotka může mít podmíněné právo započtení, jako například právo stanovené rámcovou smlouvou o započtení nebo v některých formách neodvolatelného dluhu, ale takové právo je vymahatelné pouze v případě určité budoucí události, kterou je obvykle nesplnění povinností druhé strany. Proto takové ustanovení nesplňuje podmínky pro započtení.

AG39. Tento standard nepředpisuje zvláštní metodu účtování o tak zvaných „syntetických nástrojích“, což jsou skupiny několika samostatných finančních nástrojů, jejichž smyslem je simulovat vlastnosti jiného nástroje. Například dlouhodobý úvěr s proměnlivou mírou kombinovaný s úrokovým swapem, na jehož základě přijímá účetní jednotka platby s proměnlivou úrokovou mírou a vyplácí platby s pevnou úrokovou mírou, tvoří společně dlouhodobý dluh s pevnou úrokovou mírou. Každá z těchto složek „syntetického nástroje“ představuje samostatné smluvní právo nebo závazek s vlastními smluvními podmínkami a každou je možné samostatně převést na jinou jednotku nebo vypořádat. Proto když jeden finanční nástroj syntetického nástroje je aktivem a jiný je závazkem, nelze je započíst a uvést v rozvaze v čisté částce po započtení, pokud nesplňují kritéria pro započtení podle odstavce 42.

ZVEŘEJNĚNÍ

Finanční aktiva a závazky oceněné reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů (odst. 94 písm. f))

AG40. [Zrušen]

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 33

Zisk na akcii

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat pravidla pro určení a vykázání zisku na akcii, aby došlo ke zlepšení porovnávání výkonnosti mezi různými účetními jednotkami za totéž účetní období a mezi různými obdobími téže účetní jednotky. Ačkoli data pro výpočet ukazatele zisku na akcii mají limitovanou vypovídací schopnost, vyplývající z možnosti použití odlišných účetních pravidel pro určení „zisku", konzistentně vymezený jmenovatel zvyšuje úroveň finančního výkaznictví. Tento standard se zaměřuje na výpočet jmenovatele ukazatele zisku na akcii.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se vztahuje na:

   a) individuální účetní závěrku účetní jednotky:

      i) jejíž kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

      ii) která předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání kmenových akcií na veřejném trhu;

   b) konsolidovanou účetní závěrku skupiny s mateřským podnikem:

      i) jehož kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

      ii) který předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání kmenových akcií na veřejném trhu.

3. Účetní jednotka, která zveřejňuje zisk na akcii, musí počítat a zveřejňovat zisk na akcii podle tohoto standardu.

4. Pokud účetní jednotka sestavuje jak konsolidovanou účetní závěrku, tak individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, postačí zveřejnit údaje požadované tímto standardem na bázi konsolidovaných informací. Účetní jednotka, která se rozhodne zveřejnit zisk na akcii ve své individuální účetní závěrce, musí vykázat příslušný ukazatel pouze přímo ve své výsledovce. Účetní jednotka nesmí tyto informace prezentovat v rámci konsolidované účetní závěrky.

DEFINICE

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Anti-zředění je nárůst zisku na akcii nebo snížení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly přeměněny, opce či warranty 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 emitovatelné výměnou za symbolickou či nulovou výši peněžních prostředků nebo jinou protihodnotu na základě splnění specifických podmínek obsažených v dohodě o podmíněných akciích.

   Zředění je snížení zisku na akcii nebo zvýšení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly přeměněny, opce či warranty byly IASCF uplatněny, nebo že byly splněny specifické podmínky emise kmenových akcií a tyto akcie byly emitovány.

   Opce, warranty a jejich ekvivalenty jsou finanční nástroje, které dávají držiteli právo na nákup kmenové akcie.

Kmenová akcie je kapitálovým nástrojem, který je podřízen všem ostatním třídám kapitálových nástrojů.

Potenciální kmenová akcie je finanční nástroj nebo jiná smlouva, opravňující jeho držitele získat kmenové akcie.

Prodejní opce na kmenové akcie jsou smlouvy, které dávají držiteli právo na prodej kmenové akcie za určitou cenu v určitém období.

6. Kmenové akcie se podílejí na zisku daného období až za podílením se ostatních typů akcií, jako jsou například preferenční akcie. Účetní jednotka může mít více než jednu třídu kmenových akcií. Kmenové akcie téže třídy mají stejná práva na získání dividend.

7. Příklady potenciálních kmenových akcií jsou:

   a) finanční závazky nebo kapitálové nástroje, včetně preferenčních akcií, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie;

   b) opce a warranty;

   c) akcie, které mají být vydány po splnění specifických podmínek vyplývajících ze smluvních dohod, jako je např. koupě podniku nebo jiných aktiv.

8. Termíny definované v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* se v tomto standardu používají ve významu specifikovaném v odstavci 11 IAS 32, pokud není uvedeno jinak. IAS 32 definuje finanční nástroj, finanční aktivum, finanční závazek, kapitálový nástroj a reálnou hodnotu a obsahuje návod k aplikaci těchto definic.

OCEŇOVÁNÍ

Základní ukazatel zisku na akcii

9. Účetní jednotka 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 musí být vypočten dělením zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií mateřského podniku (čitatel) váženým průměrem počtu kmenových akcií v oběhu v průběhu vymezeného období (jmenovatel).

11. Účelem informace o základním ukazateli zisku na akcii je poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie mateřského podniku na výkonnosti účetní jednotky v průběhu vykazovaného období.

Zisk

12. Za účelem výpočtu základního ukazatele zisku na akcii budou částkami, které připadají držitelům kmenových akcií mateřského podniku s ohledem na:

   a) zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající mateřskému podniku a

   b) zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku,

   částky uvedené v písmenu a) a b) upravené o částky dividend z preferenčních akcií po zdanění, rozdíly plynoucí z vypořádání preferenčních akcií a další podobné dopady preferenčních 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 preferenčních akcií klasifikovaných jako závazky, jsou zahrnuty do určování zisku nebo ztráty daného období, který připadá držitelům kmenových akcií mateřského podniku (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*).

14. Částka preferenčních dividend po zdanění, která se odečítá ze zisku, je:

   a) částka jakýchkoliv preferenčních dividend z nekumulativních preferenčních akcií po zdanění deklarovaná za dané období a

b) částka preferenčních dividend z kumulativních preferenčních akcií požadovaná za dané období, ať už byly dividendy deklarovány, či nikoliv. Částka preferenčních dividend za dané období nezahrnuje částku jakýchkoliv preferenčních dividend z kumulativních preferenčních akcií, která byla uhrazena nebo deklarována v průběhu běžného období za předešlá období.

15. Preferenční akcie, které poskytují nízké počáteční dividendy, aby kompenzovaly prodej preferenčních akcií podniku se slevou, nebo naopak poskytující dividendy nad tržní úrovní s cílem kompenzovat v pozdějších obdobích investorům nákup preferenčních akcií s prémií, jsou někdy označovány jako preferenční akcie s rostoucí sazbou. Každý původní emisní diskont nebo prémie u preferenčních akcií s rostoucí sazbou se amortizuje do nerozdělených zisků na základě metody efektivní úrokové sazby a pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii se s nimi nakládá jako s preferenčními dividendami.

16. Preferenční akcie mohou být zpětně odkoupeny na základě nabídky účetní jednotky jejich držitelům. Rozdíl, o který převyšuje reálná hodnota protihodnoty vyplácené preferenčním akcionářům účetní hodnotu preferenčních akcií představuje výnos držitelů preferenčních akcií a snížení nerozděleného zisku účetní jednotky. Tato částka se odečítá při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku.

17. Předčasná přeměna konvertibilních preferenčních akcií může být realizována účetní jednotkou na základě zvýhodnění původních podmínek přeměny nebo poskytnutím dodatečné protihodnoty. Částka, o kterou převyšuje reálná hodnota kmenových akcií nebo jiné poskytované protihodnoty reálnou hodnotu kmenových akcií emitovaných podle původních podmínek přeměny, je výnosem preferenčních akcionářů, a odečítá se při výpočtu zisku nebo ztráty připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

18. Jakýkoliv rozdíl, o který účetní hodnota preferenčních akcií převyšuje reálnou hodnotu protihodnoty poskytované za účelem jejich vypořádání, se přičítá při výpočtu zisku nebo ztráty připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

Akcie

19. Pro účely výpočtu základního ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií musí rozumět 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 kapitálu akcionářů se může v průběhu období lišit v důsledku většího či menšího počtu akcií, které jsou v určité době v oběhu. Váženým průměrem 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. Váhovým faktorem času je počet dnů, po něž byly určité akcie v oběhu, a vyjadřuje se jako poměrný počet dnů z úhrnného počtu dnů daného období; přiměřená aproximace váženého průměru je pro mnohé situace postačující.

21. Akcie se obvykle zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií od data, ke kterému se stává jejich protihodnota splatná (což je obecně datum jejich emise), například:

a) kmenové akcie vydané směnou za peněžní prostředky jsou zahrnuty v den vzniku pohledávky;

b) kmenové akcie vydané při dobrovolné reinvestici dividend do kmenových či preferenčních akcií jsou zahrnuty k datu reinvestice dividend;

c) kmenové akcie vydané jako důsledek přeměny dluhového nástroje na kmenové akcie jsou zahrnuty od data, od něhož se úrok přestává načítat;

d) kmenové akcie vydané namísto úroku nebo jistiny jiných finančních nástrojů jsou zahrnuty od data, od něhož se úrok přestává načítat;

e) kmenové akcie vydané výměnou za vypořádání závazku účetní jednotky jsou zahrnuty od data 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 účetní jednotkou jsou zahrnuty, když je služba poskytnuta.

Okamžik zahrnutí kmenových akcií se určuje podle podmínek spojených s jejich vydáním. Patřičná péče se věnuje podstatě každé smlouvy spojené s emisí.

22. Kmenové akcie emitované jako část pořizovacích nákladů podnikové kombinace jsou zahrnuty do váženého průměru počtu akcií od data akvizice. To je proto, že od tohoto data nabyvatel zahrnuje zisky a ztráty nabývaného do své výsledovky.

23. Kmenové akcie, které budou emitovány po přeměně povinně konvertibilního nástroje, se zahrnují do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data uzavření 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 (tj. události nastaly). Akcie, které jsou emitovatelné až po uplynutí určitého časového období, nejsou podmíněně emitovatelnými akciemi, protože uplynutí času je jistou veličinou. Kmenové akcie v oběhu, které jsou podmíněně vratné (tj. předmětem stažení z oběhu), nejsou považovány za akcie v oběhu a jsou vyloučeny po dobu možnosti stažení z oběhu z výpočtu základního ukazatele zisku na akcii.

25. [Zrušen]

26. Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu během daného období, a rovněž za všechna vykazovaná období, musí být upraven při událostech, s výjimkou přeměny potenciálních kmenových akcií, které změnily počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajících změn ve zdrojích.

27. Kmenové akcie mohou být vydány nebo počet kmenových akcií v oběhu může být snížen bez odpovídajících změn ve zdrojích. Příklady zahrnují:

a) kapitalizaci či bonusovou emisi (známá také jako akciová dividenda);

b) prémiový prvek v nějaké jiné emisi, např. jako prémiový prvek v emisi práv stávajícím akcionářům;

c) štěpení akcií a

d) opak štěpení akcií (konsolidaci akcií).

28. V případě kapitalizace nebo bonusové emise 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 jako poměrná změna v počtu kmenových akcií v oběhu tak, jako kdyby operace proběhla na počátku nejstaršího vykazovaného období. Například, v případě bonusové emise typu „dvě další akcie k jedné existující akcii“, je počet kmenových akcií v oběhu před novou emisí násoben třemi, aby se získal nový úhrnný počet kmenových akcií, případně dvěma, aby se získal počet dodatečně vydaných kmenových akcií.

29. Konsolidace kmenových akcií obecně snižuje počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajícího snížení zdrojů. Pokud je však celkovým výsledkem odkup akcií za reálnou hodnotu, snížení počtu kmenových akcií v oběhu je důsledkem odpovídajícího 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 kombinované transakci, se upravuje o snížení počtu kmenových akcií od data uznání zvláštní dividendy.

Zředěný ukazatel zisku na akcii

30. Účetní jednotka musí vypočítat zředěný ukazatel zisku na akcii za zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti, také za zisk nebo ztrátu z těchto činností připadající takovým akcionářům.

31. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je účetní jednotka povinna upravit zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a vážený průměr počtu akcií v oběhu o účinky všech ředicích potenciálních kmenových akcií.

32. Účel zředěného ukazatele zisku na akcii je konzistentní s účelem základního ukazatele zisku na akcii – poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie na výkonnosti podniku – avšak se zahrnutím účinku všech ředicích potenciálních kmenových akcií v oběhu v průběhu daného období. V důsledku se:

a) zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku zvýší o zdaněnou částku dividend a úroků uznaných za období ve vztahu k ředicím potenciálním kmenovým akciím, a dále se upraví o jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, které by vyplynuly z přeměny ředicích potenciálních kmenových akcií, a

b) vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu zvýší o vážený průměr počtu dodatečných kmenových akcií, které by byly v oběhu za předpokladu, že by se uskutečnila přeměna všech ředicích potenciálních kmenových akcií.

Zisk

33. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je účetní jednotka povinna upravit zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, vypočtený podle odstavce 12, o zdaněný vliv:

a) jakýchkoliv dividend nebo jiných položek, které se vztahují k ředicím potenciálním kmenovým akciím a které jsou odečtené při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku podle odstavce 12;

b) jakýkoliv úroků uznaných za dané období a vztahujících se k ředicím potenciálním kmenovým akciím a

c) jakýchkoliv dalších změn ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředicích potenciálních kmenových akcií.

34. Po přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie položky uvedené v odst. 33 písm. a) až c) už nevznikají. Místo toho se nové kmenové akcie podílejí 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 odst. 33 písm. a) až c) a o související daně. Náklady spojené s potenciálními kmenovými akciemi zahrnují transakční náklady a diskont vykazovaný v souladu s metodou efektivní úrokové sazby (viz odstavec 9 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, revidovaný v roce 2003).

35. Přeměna potenciálních kmenových akcií může vést k následným změnám ve výnosech nebo nákladech. Například snížení nákladových úroků souvisejících s potenciálními kmenovými akciemi a z toho vyplývající zvýšení zisku nebo snížení ztráty daného období může vést ke zvýšení nákladů v důsledku závazného 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 ve výnosech a nákladech.

Akcie

36. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií musí rozumět součet váženého průměru počtu kmenových akcií, vypočteného podle odstavců 19 a 26, a váženého průměru počtu kmenových akcií, které by byly vydány při přeměně všech ředicích potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Ředicí potenciální kmenové akcie musí být považovány za přeměněné na kmenové akcie k počátku období, anebo pokud k jejich vydání došlo později, k datu emise potenciálních kmenových akcií.

37. Ředicí potenciální kmenové akcie musí být určeny nezávisle pro každé vykazované období. Počet ředicích potenciálních kmenových akcií zahrnutých do období od počátku roku k datu není váženým průměrem ředicích potenciálních kmenových akcií zahrnutých do každého mezitímního výpočtu.

38. Potenciální kmenové akcie jsou váženy 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 za tu část 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 přeměně ředicích 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, společný nebo přidružený podnik může emitovat subjektům jiným, než je mateřský podnik, spoluvlastník nebo investor potenciální kmenové akcie, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku, spoluvlastníka nebo investora (vykazující účetní jednotka). Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku mají ředicí vliv na základní ukazatel zisku na akcii vykazující účetní jednotky, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

Ředicí potenciální kmenové akcie

41. Potenciální kmenové akcie musí být považovány za ředicí tehdy a pouze tehdy, jestliže jejich přeměna na kmenové akcie by snížila zisk na akcii nebo zvýšila ztrátu na akcii z pokračujících činností.

42. Účetní jednotka používá zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající mateřskému podniku jako kontrolní číslo pro stanovení, zda jsou potenciální kmenové akcie ředicí nebo anti-ředicí. Zisk nebo ztráta z pokračujících činností připadající mateřskému podniku se upravuje podle odstavce 12 a nezahrnuje položky vztahující se k ukončeným činnostem.

43. Potenciální kmenové akcie jsou anti-ředicí, pokud by jejich přeměna na kmenové akcie zvýšila zisk na akcii nebo snížila ztrátu na akcii z pokračujících činností. Výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii nepředpokládá přeměnu, uplatnění nebo jinou emisi potenciálních kmenových akcií, které by měly anti-ředicí účinek na ukazatel zisku na akcii.

44. Při určování toho, zda potenciální kmenové akcie mají či nemají ředicí vliv, se každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posuzuje spíše zvlášť než jako celek. Pořadí, v jakém se potenciální kmenové akcie posuzují, může ovlivnit to, zda jsou nebo nejsou ředicí. Proto se pro maximalizaci ředění základního ukazatele zisku na akcii každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posuzuje v pořadí od nejvíce po nejméně ředicí, tj. ředicí 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 warranty jsou obecně zahrnovány nejdříve, protože nemají vliv na čitatele výpočtu.

Opce, warranty a jejich ekvivalenty

45. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii musí účetní jednotka předpokládat uplatnění ředicích opcí a warrantů účetní jednotky. Předpokládaný výtěžek z těchto nástrojů musí být 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, musí být považován za emisi kmenových akcií bez protihodnoty.

46. Opce a warranty jsou ředicí, pokud by mohly mít za následek emisi kmenových akcií za nižší než průměrnou tržní cenu kmenových akcií za dané období. Částka zředění je rovna průměrné tržní ceně kmenových akcií během daného období snížené o emisní cenu. Proto jsou pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii 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 a nejsou ani ředicí, ani anti-ředicí. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se neuvažují; 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 ředicí a při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se přičítají k počtu kmenových akcií v oběhu.

47. Opce a warranty mají ředicí účinek pouze tehdy, pokud je průměrná tržní cena kmenových akcií během období vyšší než realizační cena opcí nebo warrantů (tj. jsou v tzv. „v penězích" pozici). Dříve vykazovaný zisk na akcii se zpětně neupravuje v důsledku změn ceny kmenových akcií.

47A. U akciových opcí a jiných dohod o úhradě vázané na akcie, na které se aplikuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*, bude emisní cena zmiňovaná v odstavci 46 a realizační cena zmiňovaná v odstavci 47 zahrnovat reálnou hodnotu jakéhokoliv zboží nebo jakýchkoliv služeb, které budou účetní jednotce v budoucnu dodány či poskytnuty podle akciové opce nebo jiné dohody o úhradě vázané na akcie.

48. Zaměstnanecké akciové opce s pevnými nebo určitelnými 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. Ředicí účinek konvertibilních nástrojů se musí odrazit ve zředěném ukazateli zisku na akcii podle odstavců 33 a 36.

50. Konvertibilní preferenční akcie jsou anti-ředicí, kdykoliv je částka dividendy z těchto akcií vyhlášená nebo kumulovaná pro dané období na kmenovou akcii, která by byla výsledkem přeměny, vyšší než základní ukazatel zisku na akcii. Podobně konvertibilní dluh je anti-ředicí, kdykoliv úrok z něho (očištěný o daň a jiné změny ve výnosech nebo nákladech) připadající na kmenovou akcii, která by byla výsledkem konverze, překročí základní ukazatel zisku na akcii.

51. Odkoupení nebo vyvolaná přeměna konvertibilních preferenčních akcií může ovlivnit pouze část konvertibilních preferenčních akcií, které byly dříve v oběhu. V takových případech jakákoliv úhrada navíc podle odstavce 17 je přiřazována těm akciím, které jsou odkoupeny nebo přeměněny, aby se určilo, zda zbývající preferenční akcie v oběhu jsou nebo nejsou ředicí. Akcie odkoupené nebo přeměněné jsou vykazovány odděleně od těch, které odkoupeny nebo přeměněny 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 příslušné podmínky (tj. události nastaly). Podmíněně emitovatelné akcie se zahrnují od počátku období (nebo od data 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. Přepracování není povoleno, 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 na konci vykazovaného období, ale musí být udržen i v následném vykazovaném období, pak jsou pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii dodatečné kmenové akcie považovány za akcie v oběhu, pokud je jejich účinek ředicí. 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 budoucím období změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje podmíněně emitovatelné kmenové akcie až do 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 ředicí, 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 období, které přesahuje konec vykazovaného období, použije se průměr jen pro tu část období, která dosud uplynula. Protože se tržní cena může v budoucím období změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje podmíněně emitovatelné kmenové akcie až 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 (tj. na zisku k datu a na běžné tržní ceně na konci vykazovaného období). Podmíněně emitovatelné kmenové akcie se nezahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud nejsou splněny obě podmínky.

56. V jiných případech závisí počet podmíněně emitovatelných kmenových akcií na jiné podmínce, než je zisk nebo tržní cena akcií (např. 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 zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:

a) účetní jednotka 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 mají být tyto potenciální kmenové akcie zahrnuty do zředěného ukazatele zisku na akcii, musí účetní jednotka určit jejich vliv na výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii podle ustanovení pro opce a warranty 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.

Uplatnění nebo přeměna se však pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii neuvažují, pokud se nepředpokládá uplatnění nebo přeměna podobných potenciálních kmenových akcií v oběhu, které nejsou podmíněně emitovatelné.

Smlouvy, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky

58. Pokud účetní jednotka vydala smlouvu, kterou lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby samotné účetní jednotky, musí účetní jednotka předpokládat, že smlouva bude vypořádána kmenovými akciemi, a vyplývající potenciální kmenové akcie musí zahrnout do zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud je jejich účinek ředicí.

59. Pokud je taková smlouva vykazována z pohledu účetnictví jako aktivum nebo jako závazek nebo obsahuje kapitálové a závazkové komponenty, je účetní jednotka povinna upravit čitatele výpočtu o veškeré změny zisku nebo ztráty, které by ze smlouvy plynuly během daného účetního období, pokud by byla smlouva jako celek klasifikována jako kapitálový nástroj. Tato úprava je podobná úpravám, které jsou požadovány v odstavci 33.

60. U smluv, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby jejich držitele, se pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii použije ten více ředicí způsob vypořádání.

61. Příkladem smlouvy, kterou lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky, je dluhový nástroj, který dává v okamžiku splatnosti účetní jednotce 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.

Nakoupené opce

62. Smlouvy, jako jsou nakoupené prodejní opce nebo nakoupené kupní opce (tj. opce držené účetní jednotkou na její vlastní kmenové akcie), se do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii nezapočítávají, protože jejich zahrnutí by mělo anti-ředicí účinek. Prodejní opce by se uplatňovala pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla vyšší než tržní cena, a kupní opce by se uplatňovala pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla nižší než tržní cena.

Vystavené prodejní opce

63. Smlouvy, které požadují, aby účetní jednotka zpětně odkoupila vlastní akcie, jako jsou vystavené prodejní opce a termínové kupní smlouvy, se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud je jejich účinek ředicí. Pokud jsou tyto smlouvy v pozici označované jako „v penězích“ v průběhu období (tj. realizační cena nebo cena vypořádání je vyšší než průměrná tržní cena pro dané období), musí se počítat potenciální ředicí účinek na ukazatel zisku na akcii takto:

a) musí se předpokládat, že na počátku období bude emitován dostatečný počet kmenových akcií (za průměrnou tržní cenu pro dané období), aby vznikl výtěžek s cílem naplnění smlouvy;

b) musí se předpokládat, že výtěžky z emise budou použity na naplnění smlouvy kontraktu (tj. na zpětný odkup kmenových akcií), a

c) přírůstkové kmenové akcie (rozdíl mezi počtem kmenových akcií, které by se emitovaly, a počtem kmenových akcií přijatých z naplnění smlouvy) musí být 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, bonusové emise nebo štěpení akcií, nebo jestliže se jejich počet sníží jako důsledek konsolidace akcií, musí se retrospektivně 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 schválením účetní závěrky ke zveřejnění, musí být proveden výpočet ukazatelů zisku na akcii za tuto i za každou vykazovanou dřívější účetní závěrku na bázi nového počtu akcií. Skutečnost, že výpočty na akcii odrážejí takovéto změny v počtu akcií, se musí zveřejnit. Kromě toho musí být základní i zředěný ukazatel zisku na akcii za všechna vykazovaná období upraven o dopady chyb a úprav vyplývajících ze změn v účetních pravidlech, které byly retrospektivně vykázány.

65. Účetní jednotka nepřepracovává zředěný ukazatel zisku na akcii za žádné vykazované dřívější období kvůli změnám v předpokladech výpočtů ukazatele zisku na akcii nebo kvůli přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie v oběhu.

VYKÁZÁNÍ

66. Účetní jednotka musí vykázat přímo ve výsledovce základní a zředěný ukazatel zisku na akcii za zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a za zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za dané období a pro každou třídu kmenových akcií, která představuje jiné právo na podíl na zisku daného období. Účetní jednotka je povinna vykazovat 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 zveřejněn zředěný ukazatel zisku na akcii, musí se zveřejnit pro všechna vykazovaná období, i když 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. Účetní jednotka, která vykazuje ukončované činnosti, musí zveřejnit základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro ukončované činnosti buď přímo ve výsledovce, nebo v komentáři k účetním výkazům.

69. Účetní jednotka musí zveřejnit základní a zředěný ukazatel zisku na akcii, i když jsou jeho hodnoty negativní (tj. ztrátu na akcii).

ZVEŘEJNĚNÍ

70. Účetní jednotka musí zveřejnit následující:

a) částky použité v čitateli při výpočtu základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a sesouhlasení těchto částek na zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku za dané období. Sesouhlasení musí zahrnovat individuální účinky každé třídy nástrojů, které ovlivňují ukazatel zisku na akcii;

b) vážený průměr počtu kmenových akcií použitý ve jmenovateli pro výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a sesouhlasení obou jmenovatelů. Sesouhlasení musí zahrnovat individuální účinky každé třídy nástrojů, které ovlivňují ukazatel zisku na akcii;

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-ředicí;

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 uvedených v odst. 70 písm. d) zahrnují:

a) vydání akcií proti peněžním prostředkům;

b) vydání akcií, při němž je výtěžek použit ke splacení dluhu nebo preferenčních akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu;

c) zpětný odkup kmenových akcií v oběhu;

d) přeměna potenciálních kmenových akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu, na kmenové akcie nebo jejich uplatnění;

e) vydání opcí, warrantů nebo konvertibilních nástrojů a

f) naplnění podmínek, které by vedly k 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 ředicí či nikoliv, a jestliže ano, mohou dále rozhodovat o vlivu na vážený průměr počtu akcií v oběhu a o jakýchkoliv následných úpravách zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií. Zveřejnění lhůt a podmínek takových finančních nástrojů a dalších smluv se doporučuje, pokud není požadováno jinak (viz IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*).

73. Pokud účetní jednotka kromě základního a zředěného ukazatele zisku na akcii zveřejní ukazatel jiné částky na akcii využívající zveřejněný komponent výsledovky, který není požadován 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 komponentům musí být předkládány se stejnou důležitostí a musí být uvedeny v komentáři k účetním výkazům. Účetní jednotka musí uvést základnu pro určení čitatele výpočtu, včetně skutečnosti, zda tyto ukazatele částek na akcii jsou uváděny před nebo po zdanění. Pokud bude použit komponent výsledovky, který není ve výkazu zveřejněn na samostatném řádku, musí být poskytnuto sesouhlasení mezi použitým komponentem a řádkovou položkou výsledovky.

DATUM ÚČINNOSTI

74. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI 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 jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi.*

Dodatek A

APLIKAČNÍ PŘÍRUČKA

Tento dodatek je nedílnou součástí 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.

EMISE PRÁV

A2. Emise kmenových akcií v době uplatnění nebo přeměny potenciálních kmenových akcií obvykle nevede ke vzniku prémiového prvku. To je proto, že potenciální kmenové akcie se obvykle vydávají za plnou hodnotu, což vyústí do úměrné změny ve zdrojích, jež jsou podniku k dispozici. Při emisi práv je však realizační cena často nižší než reálná hodnota akcií. Proto, jak je uvedeno v odst. 27 písm. b), zahrnuje vydání takových práv prémiový prvek. Pokud je emise práv nabídnuta všem stávajícím akcionářům, je počet kmenových akcií, který musí být použit při výpočtu základního a zředěného ukazatele zisku na akcii za všechna období před vydáním práv, stanoven jako počet kmenových akcií v oběhu před vydáním násobený následujícím faktorem:

$$\frac{\text{Reálná hodnota na akcii těsně před uplatněním práva}}{\text{Teoretická reálná hodnota na akcii po uplatnění práv}}$$

Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv se vypočte tak, že se k úhrnné reálné hodnotě akcií těsně před uplatněním práv přičte výtěžek z uplatnění práv a tento součet se podělí počtem akcií v oběhu po uplatnění práv. Jestliže práva sama mohou být veřejně obchodována odděleně od akcií před datem jejich uplatnění, je reálná hodnota pro účely tohoto výpočtu určena k okamžiku uzavření obchodování posledního dne, v němž byly akcie obchodovány společně s právy.

KONTROLNÍ ČÍSLO

A3. Pro ilustraci aplikace pojmu kontrolní číslo, jak je popsán v odstavcích 42 a 43, předpokládejme, že účetní jednotka má zisk z pokračujících činností připadající mateřskému podniku ve výši 4 800 MJ ([1]), ztrátu z ukončovaných činností připadající mateřskému podniku −7 200 MJ, ztrátu připadající mateřskému podniku −2 400 MJ a 2 000 kmenových akcií a 400 potenciálních kmenových akcií v oběhu. Základní ukazatel zisku na akcii je 2,40 MJ u pokračujících činností, −3,60 MJ u ukončovaných činností a −1,20 MJ u celkové ztráty. 400 potenciálních kmenových akcií je zahrnuto do zředěného ukazatele zisku na akcii, protože vyplývající ukazatel zisku na akcii ve výši 2,00 MJ pro pokračující činnosti je ředicí, předpokládá-li se nulový účinek těchto 400 potenciálních kmenových akcií na zisk nebo ztrátu. Protože zisk z pokračujících činností připadající mateřskému podniku je kontrolním číslem, účetní jednotka také zahrne těchto 400 potenciálních kmenových akcií do výpočtu dalšího ukazatele zisku na akcii, i když výsledný ukazatel zisku na akcii je anti-ředicí ve vazbě na základní ukazatel zisku na akcii, tj. celková ztráta na akcii je menší (−3,00 MJ na akcii u ztráty z ukončovaných činností a −1,00 MJ na akcii u celkové ztráty).

PRŮMĚRNÁ TRŽNÍ CENA KMENOVÝCH AKCIÍ

A4. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je průměrná tržní cena kmenových akcií, jejichž vydání se předpokládá, vypočtena na základě průměrné tržní ceny kmenových akcií pro dané období. Teoreticky by každá tržní transakce s kmenovými akciemi účetní jednotky 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 změněných podmínek přestane být reprezentativní. Například účetní jednotka, která 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 přestanou poskytovat reprezentativní průměrné ceny.

OPCE, WARRANTY A JEJICH EKVIVALENTY

A6. Předpokládá se, že opce nebo warranty na nákup konvertibilních nástrojů budou uplatněny, kdykoliv průměrná cena konvertibilního nástroje a kmenových akcií, které by byly přeměnou získány, překročí realizační cenu opce nebo warrantu. Avšak uplatnění se nepředpokládá, pokud se nepředpokládá přeměna podobného konvertibilního nástroje v oběhu, pokud existuje.

A7. Opce nebo warranty mohou umožňovat nebo vyžadovat nabídku dluhových nebo jiných nástrojů účetní jednotky (nebo jejího mateřského nebo dceřiného podniku) při splacení celé nebo části realizační ceny. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii mají opce nebo warranty ředicí účinek, pokud a) průměrná tržní cena souvisejících 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 diskont vede k efektivní realizační ceně pod tržní cenou kmenových akcií získatelných uplatněním opce nebo warrantu. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá, že tyto opce nebo warranty budou uplatněny a dluhové nebo jiné nástroje budou nabídnuty. Pokud je pro držitele opce nebo warrantu výhodnější nabízet peněžní prostředky a smlouva takovou nabídku umožňuje, předpokládá se uskutečnění nabídky peněžních prostředků. Úrok (očištěný o daňový dopad) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nabízen, se přičítá zpět jako úprava čitatele výpočtu.

A8. Podobně se nakládá s preferenčními akciemi, které obsahují podobná ustanovení, nebo s jinými nástroji, které obsahují možnost přeměny, která umožňuje investorovi platit hotově za výhodnější konverzní sazbu.

A9. Podkladové podmínky určitých opcí nebo warrantů mohou požadovat, aby výtěžky získané z uplatnění těchto nástrojů byly použity na splacení dluhových nebo jiných nástrojů účetní jednotky (nebo jejího mateřského nebo dceřiného podniku). Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá, že tyto opce nebo warranty budou uplatněny a že výtěžky budou použity ke koupi dluhu za jeho průměrnou tržní cenu spíše než k nákupu kmenových akcií. Přebytek, o který výtěžky získané z předpokládaného uplatnění opce převyšují částku použitou

([1]) V této příručce jsou peněžní částky určeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

k očekávanému nákupu dluhu, je však při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii uvážen (předpokládá se, že budou použity ke zpětnému odkupu kmenových akcií). Úrok (očištěný o daňový dopad) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nakoupen, se přičítá zpět jako úprava čitatele výpočtu.

VYSTAVENÉ PRODEJNÍ OPCE

A10. sPro ilustraci aplikace odstavce 63 předpokládejme, že účetní jednotka má v oběhu 120 vystavených prodejních opcí ke svým kmenových akciím s realizační cenou 35 MJ. Průměrná tržní cena jejích kmenových akcií v daném období je 28 MJ. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá, že účetní jednotka na počátku období emitovala 150 akcií za 28 MJ na akcii, aby splnila svůj prodejní závazek ve výši 4 200 MJ. Rozdíl mezi emitovanými 150 kmenovými akciemi a 120 kmenovými akciemi přijatými z prodejní opce (30 přírůstkových kmenových akcií) se připočte při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii ke jmenovateli.

NÁSTROJE DCEŘINÝCH, SPOLEČNÝCH NEBO PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ

A11. Potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku, spoluvlastníka nebo investora (vykazující jednotka) se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:

a) nástroje emitované dceřiným, společným nebo přidruženým podnikem, které umožňují jejich držitelům získat kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii příslušného dceřiného, společného nebo přidruženého podniku. Tyto ukazatele zisku na akcii se následně zahrnou do výpočtu ukazatele zisku na akcii vykazující jednotky, který je založen na držení nástrojů dceřiného, společného nebo přidruženého podniku vykazující jednotkou;

b) nástroje dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie vykazující jednotky, se zahrnují mezi potenciální kmenové akcie vykazující jednotky za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii. Stejně tak opce nebo warranty emitované dceřiným, společným nebo přidruženým podnikem na nákup kmenových akcií vykazující jednotky jsou ve výpočtu konsolidovaného zředěného ukazatele zisku na akcii vykazovány jako potenciální kmenové akcie vykazující jednotky.

A12. Za účelem určení dopadu nástrojů emitovaných vykazující jednotkou, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku na ukazatel zisku na akcii, jsou tyto nástroje považovány za již přeměněné a čitatel (zisk nebo ztráta přiřaditelná držitelům kmenových akcií mateřského podniku) se podle toho upravuje podle odstavce 33. Navíc k těmto úpravám se čitatel upravuje o veškeré změny zisku nebo ztráty zaznamenané vykazující jednotkou (jako je dividendový výnos nebo výnos z ekvivalenční metody), které jsou spojeny s nárůstem počtu kmenových akcií dceřiného, společného nebo přidruženého podniku v oběhu v důsledku předpokládané konverze. Jmenovatel výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii není ovlivněn, protože počet kmenových akcií vykazující jednotky v oběhu se předpokládanou konverzí nezmění.

ZÚČASTNĚNÉ KAPITÁLOVÉ NÁSTROJE A KMENOVÉ AKCIE DVOU TŘÍD

A13. Vlastní kapitál některých účetních jednotek zahrnuje:

a) nástroje, které se zúčastňují na dividendách 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 sazbou oproti jiné třídě kmenových akcií, ale bez prioritních nebo nadřízených práv.

A14. Za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá konverze těch nástrojů popsaných v odstavci A13, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie s ředicím účinkem. U těch nástrojů, které nejsou přeměnitelné na

některou třídu kmenových akcií, se zisk nebo ztráta za dané období alokuje na jiné třídy akcií a související kapitálové nástroje 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 u souvisejících dluhopisů), která musí být za dané období vyplacena (například nezaplacené kumulativní dividendy);

b) zbývající zisk nebo ztráta je alokována na kmenové akcie a zúčastněné kapitálové nástroje v takovém rozsahu, aby se každý nástroj podílel na zisku tak, jako by celý zisk nebo ztráta za dané období byly rozděleny. Celkový zisk nebo ztráta, alokované na každou třídu kapitálových nástrojů, se určují jako součet částky alokované na dividendy a částky alokované na zúčastněný prvek;

c) celková částka zisku nebo ztráty, alokovaná na každou třídu kapitálových nástrojů, 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, pokládané za emitované, zařazují mezi kmenové akcie v oběhu.

ČÁSTEČNĚ SPLACENÉ AKCIE

A15. Pokud byly kmenové akcie vydány, 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 warranty nebo opcemi. 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 koupeny.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 34

Mezitímní účetní výkaznictví

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla rozpoznávání a oceňování v úplných nebo zkrácených účetních závěrkách za mezitímní období. Včasné a spolehlivé mezitímní účetní výkaznictví zlepšuje schopnost investorů, věřitelů a ostatních subjektů porozumět schopnosti účetní jednotky generovat zisky a peněžní toky a pochopit její finanční situaci a likviditu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard nenařizuje, která účetní jednotka je povinna zveřejňovat mezitímní účetní závěrku, jak často, resp. za jak dlouho po skončení mezitímního období. Nicméně vláda, regulátor trhu s cennými papíry, burza nebo účetní orgány často požadují, aby účetní jednotky, jejichž dluhové nebo majetkové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, zveřejňovaly svoji mezitímní účetní závěrku. Tento standard se používá v případě, že má účetní jednotka povinnost, nebo se sama rozhodla zveřejnit mezitímní účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (*) vyzývá veřejně obchodované účetní jednotky, aby sestavovaly mezitímní účetní závěrky, které budou v souladu s pravidly rozpoznávání, oceňování a zveřejňování stanovenými tímto standardem. Konkrétně jsou veřejně obchodované účetní jednotky vyzývány, aby:

   a) sestavovaly mezitímní účetní závěrku alespoň ke konci první poloviny svého účetního období a

   b) zpřístupnily svou mezitímní účetní závěrku nejpozději do 60 dnů od konce mezitímního období.

2. Shoda každé účetní závěrky, roční nebo mezitímní, s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví je posuzována individuálně. Skutečnost, že účetní jednotka nesestavovala mezitímní účetní závěrky v průběhu některého hospodářského roku nebo sestavovala mezitímní závěrky, které nebyly ve shodě s tímto standardem, není na překážku shodě roční účetní závěrky účetní jednotky s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, pokud tak byla sestavena.

3. Pokud je mezitímní účetní závěrka účetní jednotky označena, že je ve shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, pak musí být ve shodě se všemi požadavky tohoto standardu. Odstavec 19 uvádí v tomto ohledu konkrétní požadavky na zveřejnění.

DEFINICE

4. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Mezitímní období je účetní období, které je kratší než úplný hospodářský rok.

Mezitímní účetní závěrka představuje účetní zprávu, která obsahuje buď úplný soubor účetní závěrky (jak je popsáno v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*), nebo zkrácenou účetní závěrku (jak je popsáno v tomto standardu), a to za mezitímní období.

OBSAH MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

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

   a) rozvahy;

   b) výsledovky;

   c) výkazu změn vlastního kapitálu zobrazující:

      i) všechny změny vlastního kapitálu, nebo

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

(*) Výbor pro Mezinárodní účetní standardy byl nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy, která zahájila svou činnost v roce 2001.

d) výkazu peněžních toků a

e) komentáře obsahujícího shrnutí významných účetních pravidel a ostatní vysvětlující poznámky.

6. V zájmu včasnosti a úspory nákladů a vyvarování se opakování již vykázaných informací může být po účetní jednotce požadováno (nebo se tak může sama rozhodnout) zveřejnění méně informací v mezitímních závěrkách ve srovnání s její roční účetní závěrkou. Tento standard definuje minimální obsah mezitímní účetních výkazů a vybraných vysvětlujících poznámek. Úkolem mezitímní účetní závěrky je aktualizace posledního kompletního souboru roční účetní závěrky. Z uvedeného důvodu se zaměřuje na nové činnosti, události a okolnosti a neduplikuje již dříve zveřejněné informace.

7. Žádné ustanovení IAS 34 nemá za účel zakazovat nebo odrazovat účetní jednotku od zveřejnění kompletního souboru účetní závěrky (jak je popsáno v IAS 1) v rámci své mezitímní účetní závěrky namísto zkrácených účetních výkazů a vybraných vysvětlujících poznámek. Rovněž tento standard nezakazuje ani neodrazuje účetní jednotku od toho, aby ve zkrácené podobě mezitímní závěrky uvedla více řádkových položek nebo vysvětlujících poznámek, než je minimum stanovené v tomto standardu. Účelem pokynů pro rozpoznávání a oceňování, uvedených v tomto standardu je sestavit účetní závěrku za mezitímní období tak, aby zahrnovala všechna zveřejnění požadovaná tímto standardem (zejména vybrané poznámky podle odstavce 16), stejně tak jako i ta, která požadují ostatní standardy.

Minimální součásti mezitímní účetní závěrky

8. Mezitímní účetní závěrka zahrnuje minimálně tyto součásti:

a) zkrácenou rozvahu;

b) zkrácenou výsledovku;

c) zkrácený výkaz zobrazující buď i) veškeré změny ve vlastním kapitálu, nebo ii) změny ve vlastním kapitálu s výjimkou těch, které vznikly v důsledku kapitálových operací s vlastníky a rozdělení vlastníkům;

d) zkrácený výkaz peněžních toků a

e) vybrané vysvětlující poznámky.

Forma a obsah mezitímních účetních výkazů

9. Pokud účetní jednotka zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce úplný soubor účetních výkazů, musí být forma a obsah těchto výkazů v souladu s požadavky IAS 1 pro úplnou sadu účetních výkazů.

10. Pokud účetní jednotka zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce zkrácený soubor účetních výkazů, zahrnují tyto zkrácené účetní výkazy přinejmenším mezisoučty v každém ze sloupců, který je obsažen v poslední roční účetní závěrce, a vybrané vysvětlující poznámky požadované tímto standardem. Doplňkové řádky nebo poznámky se uvedou v případě, že by jejich opomenutí učinilo zkrácené mezitímní účetní výkazy zavádějícími.

11. Jak v kompletní, tak i ve zkrácené výsledovce se uvede ukazatel základního i zředěného zisku na akcii za mezitímní období.

12. IAS 1 poskytuje vodítko, jak strukturovat účetní výkazy. Implementační příručka k IAS 1 obsahuje, jakými způsoby lze prezentovat rozvahu, výsledovku a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.

13. IAS 1 požaduje zveřejnění výkazu změn ve vlastním kapitálu formou samostatné části účetní závěrky účetní jednotky a v případě informací o změnách ve vlastním kapitálu, vyplývajících z operací s vlastníky, ve kterých jako vlastníci vystupují (včetně rozdělování vlastníkům), dovoluje tyto informace zveřejnit buď přímo ve výkazu, nebo alternativně v komentáři. Účetní jednotka ve svých mezitímních účetních závěrkách pokračuje při vykázání změn ve vlastním kapitálu stejným způsobem jako ve své poslední roční účetní závěrce.

14. V případě, že poslední roční účetní závěrka účetní jednotky byla konsolidovaná, pak rovněž mezitímní účetní závěrky jsou sestaveny v konsolidované podobě. Individuální účetní výkazy mateřské společnosti nejsou konzistentní a srovnatelné s konsolidovanými výkazy poslední roční účetní závěrky. V případě, že roční účetní závěrka zahrnuje individuální účetní výkazy mateřské společnosti jako doplněk konsolidovaných účetních výkazů, pak tento standard ani nepožaduje, ani nezakazuje zahrnutí individuálních výkazů mateřské společnosti do mezitímní účetní závěrky účetní jednotky.

Vybrané vysvětlující poznámky

15. Uživatel mezitímní účetní závěrky účetní jednotky má rovněž přístup k poslední roční účetní závěrce této účetní jednotky. Proto není nutné uvádět v mezitímní účetní závěrce relativně nepodstatné aktualizace informací, které již byly zveřejněny v komentáři poslední roční účetní závěrky. K datu mezitímní závěrky je mnohem užitečnější vysvětlení událostí a transakcí důležitých pro porozumění změnám ve finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky.

16. Jako minimum zahrne účetní jednotka do poznámek ke svým mezitímním účetním výkazům následující informace, pokud jsou významné a nejsou zveřejněny jinde v mezitímní účetní závěrce. Standardně se informace vykazují hodnotově způsobem „kumulovaně od počátku roku k datu". Nicméně účetní jednotka zveřejní rovněž všechny události a transakce, které jsou významné pro porozumění aktuálnímu mezitímnímu období:

a) prohlášení, že pro mezitímní účetní závěrku se použila stejná účetní pravidla a metody výpočtů jako v poslední roční účetní závěrce, nebo popis podstaty a dopadu změn těchto metod v případě, že k nim došlo;

b) vysvětlující komentář týkající se sezonních nebo cyklických mezitímních operací;

c) podstatu a částku položek ovlivňujících aktiva, závazky, vlastní kapitál, čistý zisk nebo peněžní toky, které jsou neobvyklé svou podstatou, velikostí nebo výskytem;

d) podstatu a částku změn v odhadech částek zveřejněných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku nebo změny v odhadech částek vykázaných v předchozích účetních obdobích, pokud mají tyto změny významný dopad na aktuální mezitímní období;

e) emise, zpětné odkupy a splacení dluhových a majetkových cenných papírů;

f) vyplacené dividendy (souhrnně nebo na akcii), a to odděleně za kmenové a ostatní akcie;

g) následující informace o segmentech (zveřejnění dat segmentu je požadováno v mezitímních závěrkách účetní jednotky pouze v případě, že IFRS 8 *Provozní segmenty* požaduje zveřejnění dat segmentů v její roční účetní závěrce):

i) výnosy od externích odběratelů, jsou-li zahrnuty ve vyčísleném zisku nebo ztrátě segmentu ověřovaných hlavní vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí či jsou jinak pravidelně předkládány hlavní vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí,

ii) mezisegmentové výnosy, jsou-li zahrnuty ve vyčísleném zisku nebo ztrátě segmentu ověřovaných hlavní vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí či jsou jinak pravidelně předkládány hlavní vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí,

iii) vyčíslení zisku nebo ztráty segmentu,

iv) celková aktiva, u nichž došlo k významné změně oproti částce zveřejněné v poslední roční účetní závěrce,

v) popis rozdílů v základu tvorby segmentů nebo ve způsobu vyčíslování zisku nebo ztráty segmentu oproti poslední účetní závěrce,

vi) odsouhlasení součtu vyčísleného zisku nebo ztráty jednotlivých povinně vykazovaných segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky před daňovým nákladem (daňovým výnosem) a ukončenými činnostmi. Pokud však účetní jednotka alokuje na povinně vykazované segmenty takové položky jako daňový náklad (daňový výnos), může účetní jednotka odsouhlasit součet vyčísleného zisku nebo ztráty segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky po těchto položkách. Významné sesouhlasující položky jsou v tomto odsouhlasení vymezeny a popsány odděleně;

h) významné události po konci mezitímního období, které účetní závěrka za mezitímní období nezohledňuje;

i) dopad změn ve struktuře účetní jednotky, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, akvizice nebo zrušení účastí a dlouhodobých investic, restrukturalizace nebo ukončování činností. V případě podnikových kombinací účetní jednotka zveřejní informace vyžadované odstavci 66–73 IFRS 3 *Podnikové kombinace*;

j) změny v podmíněných závazcích nebo podmíněných aktivech od posledního ročního rozvahového dne.

17. Příklady typů zveřejnění informací požadovaných odstavcem 16 jsou uvedeny níže. Návodem ke zveřejnění těchto informací jsou jednotlivé standardy a interpretace:

a) odpis zásob na jejich čistou realizovatelnou hodnotu a zrušení takového odpisu;

b) rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty budov, strojů a zařízení, nehmotných aktiv nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze snížení ocenění;

c) rozpuštění jakýchkoliv rezerv na náklady restrukturalizace;

d) nabytí nebo vyřazení položek budov, strojů a zařízení;

e) přísliby nákupu budov, strojů a zařízení;

f) urovnání sporů;

g) opravy chyb v účetních datech vykázaných v minulých obdobích;

h) [zrušen];

i) porušení nebo prodlení při plnění závazků, která nebyla napravena před, resp. k rozvahovému dni, a

j) transakce se spřízněnými stranami.

18. Ostatní standardy specifikují požadavky na zveřejňování informací v účetní závěrce. V tomto chápání představuje účetní závěrka kompletní soubor svých jednotlivých částí v podobě, v jaké je obvykle uváděna ve výroční zprávě a někdy i v jiných zprávách. Mimo případy uvedené v odst. 16 písm. i) se požadavky ostatních standardů na zveřejnění neuplatní, pokud mezitímní účetní závěrka účetní jednotky obsahuje jen zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky místo kompletního souboru účetní závěrky.

Zveřejnění shody s IFRS

19. Pokud je mezitímní účetní závěrka připravena ve shodě s tímto standardem, musí být tato skutečnost zveřejněna. Mezitímní výkazy nesmí být označeny jako sestavené ve shodě se standardy, pokud nejsou ve shodě se všemi požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Období, za které se sestavují mezitímní účetní závěrky

20. Mezitímní účetní závěrka obsahuje účetní výkazy (úplné nebo zkrácené) za období následujícím způsobem:

a) rozvahu ke konci běžného mezitímního období a srovnatelnou rozvahu k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního roku;

b) výsledovku za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu a k tomu srovnatelnou výsledovku za odpovídající mezitímní období (za období a od počátku roku) bezprostředně předcházejícího účetního roku;

c) výkaz zobrazující změny ve vlastním kapitálu kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnatelným výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku;

d) výkaz peněžních toků kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnatelným výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku.

21. V případě účetních jednotek s vysoce sezonní povahou podnikání může být užitečné uvedení údajů za dvanáctiměsíční období končící datem mezitímních výkazů a zároveň uvedení srovnatelných údajů za bezprostředně předchozí dvanáctiměsíční období. Proto se účetním jednotkám, jejichž činnost je vysoce sezonní, doporučuje, aby se rozhodly vykazovat takové informace jako doplněk k údajům požadovaným předchozím odstavcem.

22. Dodatek A demonstruje období, za něž je požadováno zveřejnění účetní jednotkou, která vykazuje pololetně, a účetní jednotkou, která vykazuje čtvrtletně.

Významnost

23. Při rozhodování o tom, jak rozpoznat, ocenit, klasifikovat a zveřejnit položku pro potřeby mezitímního účetního výkaznictví, je brán v úvahu princip významnosti vztažený k vykazovaným účetním údajům mezitímního období. Při stanovení významnosti se zohledňuje skutečnost, že mezitímní oceňování se může spoléhat ve větší míře na odhady, než je tomu v případě ročních účetních údajů.

24. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* definují významnou informaci jako takovou, jejíž vynechání nebo chybné vykázání může ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, účetní závěrky. IAS 1 vyžaduje oddělené zveřejnění významných položek včetně (například) ukončovaných činností a IAS 8 vyžaduje zveřejnění změn v účetních odhadech, chyb a změn v účetních pravidlech. Tyto dva standardy neobsahují žádné vodítko ke kvantifikaci jejich významnosti.

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 účetní jednotky v průběhu mezitímního období.

ZVEŘEJNĚNÍ V ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

26. Pokud se odhad částky vykázané v mezitímním období změní podstatně v průběhu posledního mezitímního období účetního roku a za toto závěrečné mezitímní období není zveřejněna samostatná účetní závěrka, zveřejní se podstata a částka změny tohoto odhadu v komentáři k ročním účetním výkazům za daný účetní rok.

27. IAS 8 vyžaduje zveřejnění podstaty a (pokud je to možné) částky změny odhadu, který má buď významný dopad na běžné období, nebo se očekává významný dopad v následujících obdobích. Odst. 16 písm. d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se k odpisům zásob, restrukturalizaci, nebo 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 účetní jednotka zahrnula do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Shoda s ročními účetními pravidly

28. Pro potřeby mezitímních účetních závěrek používá účetní jednotka stejná účetní pravidla, jaká používá pro své roční účetní závěrky, s výjimkou změn účetních pravidel, které byly provedeny po datu poslední roční účetní závěrky a které budou zobrazeny v příští roční účetní závěrce. Nicméně periodicita výkaznictví účetní jednotky (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jejích ročních výsledků. Pro dosažení této objektivity je oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu.

29. Požadavek, aby účetní jednotka při sestavení mezitímní účetní závěrky použila stejná účetní pravidla, jako používá pro roční účetní závěrku, může vyvolat zdání, že oceňování v mezitímních obdobích se provádí tak, jako by každé mezitímní období vystupovalo jako samostatné nezávislé období pro vykazování. Avšak současně se stanovením požadavku, aby periodicita výkaznictví účetní jednotky neměla vliv na oceňování jejích ročních výsledků, uznává odstavec 28 skutečnost, že mezitímní období je částí delšího účetního roku. Oceňování na bázi údajů od počátku roku k datu může vyžadovat změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku. Principy rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů mezitímních období jsou ale stejné jako v roční účetní závěrce.

30. Pro ilustraci:

a) principy rozpoznání a ocenění ztrát z odpisů zásob, restrukturalizací nebo snížení hodnoty aktiv v mezitímním období jsou stejné jako ty, které by účetní jednotka uplatňovala, kdyby vyhotovovala pouze roční účetní závěrku. Nicméně v případě, že taková položka je rozpoznána a oceněna v jednom mezitímním období a odhad se změní v následujícím mezitímním období stejného účetního roku, je původní odhad opraven v následujícím mezitímním období buď odhadem dodatečné částky ztráty, nebo zrušením dříve vykázané částky;

b) náklady, které k datu konce mezitímního období nesplňují definici aktiva, se neodkládají v rozvaze, aby buď čekaly na následné informace, zda splní definici aktiva, nebo snížily zisk mezitímních období v rámci účetního roku, a

c) náklad na daň ze zisku se vykazuje v každém mezitímním období na základě nejlepšího možného odhadu váženého aritmetického průměru roční sazby daně ze zisku očekávané pro celý účetní rok. Částka daňového nákladu odhadnutá za mezitímní období může být v následujícím mezitímním období daného účetního roku opravena, pokud se změní výpočet roční sazby daně ze zisku.

31. Podle *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky* (*Koncepční rámec*) je rozpoznání „proces zahrnování takových položek do rozvahy nebo výsledovky, které splňují definici jejich základních prvků a splňují kritéria pro vykázání". Definice aktiv, závazků, výnosů a nákladů jsou zásadní pro rozpoznávání jak k ročním, tak i mezitímním datům.

32. V případě aktiv se pro mezitímní výkazy použijí stejné testy budoucích ekonomických přínosů jako na konci účetního roku účetní jednotky. Náklady, které by svojí podstatou nesplnily charakteristiku aktiv na konci účetního roku, nesplňují tuto charakteristiku ani k mezitímním datům. Podobně musí závazky vykázané k mezitímnímu datu představovat ocenitelný závazek existující k tomuto datu, stejně jako by to muselo být k datu ročních výkazů.

33. Neodmyslitelnou charakteristikou výnosů a nákladů je, že již došlo k odpovídajícímu přítoku a odtoku aktiv a závazků. Pokud se tyto přítoky a odtoky uskutečnily, je vykázán odpovídající výnos a náklad; v opačném případě vykázány nejsou. *Koncepční rámec* říká, že „náklady jsou vykázány ve výsledovce, pokud snížení budoucích ekonomických přínosů odpovídající snížení aktiv nebo zvýšení závazků, ke kterému došlo, je spolehlivě ocenitelné... *Koncepční rámec* nedovoluje vykazování takových položek v rozvaze, které nesplňují definici aktiv nebo závazků".

34. Účetní jednotka, která vykazuje pouze ročně, je schopna při oceňování aktiv, závazků, výnosů, nákladů a peněžních toků vykazovaných ve svých účetních závěrkách, zohlednit informace, které získala v průběhu celého účetního roku. Její oceňování je v tomto případě reálně na bázi „od počátku roku k datu".

35. Účetní jednotka, která vykazuje pololetně, používá informace dostupné k polovině roku nebo krátce poté při oceňování ve své účetní závěrce za období prvních šesti měsíců a informace dostupné ke konci roku nebo krátce poté pro dvanáctiměsíční období. Oceňování za dvanáct měsíců zohledňuje možné změny v odhadech částek vykázaných za období prvních šesti měsíců. Částky vykázané v mezitímních účetních výkazech za prvních šest měsíců se retrospektivně neupravují. Nicméně, odst. 16 písm. d) a odstavec 26 požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

36. Účetní jednotka, která vykazuje častěji než pololetně, oceňuje výnosy a náklady na bázi od počátku roku k datu za každé mezitímní období, při použití informací dostupných v okamžiku, kdy je každá sada těchto účetních výkazů vyhotovována. Částky výnosů a nákladů vykazovaných za běžné mezitímní období zohledňují všechny změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích daného účetního roku. Částky vykázané v předchozích mezitímních obdobích se retrospektivně neupravují. Nicméně, odst. 16 písm. d) a odstavec 26 požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

Sezonní, cyklické a příležitostné výnosy

37. Výnosy, které se v průběhu účetního roku vyskytují sezonně, cyklicky nebo příležitostně, se k mezitímnímu datu časově nerozlišují v případě, že by jejich časové rozlišení nebylo adekvátní ani k datu konce účetního roku účetní jednotky.

38. Příkladem jsou přijaté dividendy, příspěvky a státní dotace. Navíc některé účetní jednotky trvale získávají více výnosů v některých mezitímních obdobích finančního roku než v ostatních mezitímních obdobích, například sezonní výnosy maloobchodních prodejců. Takové výnosy se vykazují když nastanou.

Náklady vyskytující se v průběhu účetního roku nerovnoměrně

39. Náklady, které se v průběhu účetního roku účetní jednotky vyskytují nerovnoměrně, se časově rozlišují pro potřeby mezitímního výkaznictví pouze a jen tehdy, pokud by bylo adekvátní časové rozlišení takového typu nákladu rovněž k datu konce účetního roku.

Použití pravidel rozpoznávání a oceňování

40. Dodatek B uvádí příklady aplikace obecných pravidel oceňování a rozpoznávání, která jsou stanovena odstavci 28–39.

Použití odhadů

41. Postupy oceňování, které se budou dodržovat v mezitímním účetním výkaznictví, jsou vytvořeny tak, aby zajistily, že výsledné informace jsou spolehlivé a že jsou odpovídajícím způsobem zveřejněny veškeré významné účetní údaje nezbytné pro pochopení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Přestože oceňování jak v ročním, tak i mezitímním výkaznictví je často založeno na kvalifikovaných odhadech, vyhotovení mezitímních účetních závěrek si vyžaduje obecně větší využití metod odhadů než v případě účetních závěrek ročních.

42. Dodatek C uvádí příklady použití odhadů v mezitímních obdobích.

PŘEHODNOCENÍ DŘÍVE VYKÁZANÝCH MEZITÍMNÍCH OBDOBÍ

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

a) přehodnocením a novým vykázáním účetní závěrky za předchozí mezitímní období běžného účetního roku a srovnatelných mezitímních období všech předchozích účetních let, které účetní jednotka přehodnotí a nově vykáže v ročních účetních výkazech podle IAS 8, nebo

b) pokud je k počátku účetního roku nemožné určit kumulativní efekt aplikace nového účetního pravidla na všechny předchozí účetní období, úpravou předchozích mezitímních období běžného účetního roku a srovnatelných mezitímních období všech předchozích účetních let tak, že aplikuje nové účetní pravidlo prospektivně od nejzazšího možného data.

44. Jedním z cílů předchozího pravidla je zabezpečit, že se pro konkrétní druh transakcí použije jediné účetní pravidlo v průběhu celého účetního roku. Podle IAS 8 se zohlední změna účetního pravidla jejím retrospektivním uplatněním prostřednictvím přehodnocení a znovu vykázání účetních dat předchozích období, tak daleko do minulosti, jak je to možné. Nicméně pokud není možné určit kumulativní částku oprav předchozích účetních let, uplatňuje se podle IAS 8 nové pravidlo prospektivně od nejzazšího možného data. Důsledkem pravidla odstavce 43 je požadavek uplatnění jakékoliv změny účetního pravidla v průběhu běžného účetního roku buď retrospektivně, nebo pokud to není možné, prospektivně nejpozději od začátku účetního roku.

45. Umožnit zohlednění změn v účetnictví k mezitímním datům v rámci účetního roku by znamenalo uplatnění rozdílných účetních pravidel na konkrétní druhy transakcí v rámci jednoho účetního roku. Výsledkem by byly potíže při přiřazování k mezitímním obdobím, skryté provozní výsledky a komplikovaná analýza a srozumitelnost informací mezitímních období.

DATUM ÚČINNOSTI

46. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1999 a později. Dřívější použití je podporováno.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 36

Snížení hodnoty aktiv

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zabezpečila, že její aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka. Aktivum je vedeno v částce převyšující zpětně získatelnou částku, převyšuje-li jeho účetní hodnota částku, která bude zpět získána prostřednictvím užívání či prodeje aktiva. Jde-li o takový případ, aktivum je popsáno jako aktivum se sníženou hodnotou, a tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala ztrátu ze snížení hodnoty. Tento standard také specifikuje, kdy účetní jednotky musí zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva a stanoví požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se použije v účetnictví pro snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:

   a) zásob (viz IAS 2 *Zásoby*);

   b) aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení (viz IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);

   c) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

   d) aktiv, která vyplývají ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

   e) finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*;

   f) investic do nemovitostí, které jsou oceňovány reálnou hodnotou (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*);

   g) biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje (viz IAS 41 *Zemědělství*);

   h) odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele, stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

   i) dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držených k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

3. Tento standard se nevztahuje na zásoby, aktiva vznikající na základě smluv o zhotovení, odložená daňová aktiva, aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků nebo aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (nebo zahrnutá do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji), protože stávající standardy aplikovatelné na tato aktiva obsahují požadavky týkající se uznávání a oceňování těchto aktiv.

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

   a) dceřiné podniky, jak jsou definovány v IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*;

   b) přidružené podniky, jak jsou definovány v IAS 28 *Investice do přidružených podniků*, a

   c) společné podniky, jak jsou definovány v IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*.

   Snížení hodnoty ostatních finančních aktiv je upraveno v IAS 39.

5. Tento standard se nepoužije na finanční aktiva spadající pod rozsah IAS 39, na investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou v souladu s IAS 40, nebo na biologická aktiva vztahující se k zemědělské činnosti, která jsou oceňovaná reálnou hodnotou minus odhadované náklady prodeje v souladu s IAS 41. Tento standard se však

použije na aktiva, která jsou zachycena v přeceněné hodnotě (tj. reálné hodnotě) v souladu s dalšími standardy, jako je například model přecenění v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Zjišťování, zda-li hodnota přeceněného aktiva může být snížena, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:

a) je-li reálnou hodnotou aktiva jeho tržní hodnota, jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou, sníženou o náklady na prodej jsou přímé přírůstkové náklady spojené s prodejem aktiva:

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

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

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

DEFINICE

6. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;

b) obvykle je možné kdykoliv najít ochotné kupující a prodávající a

c) ceny jsou veřejně dostupné.

Datum dohody o podnikové kombinaci je datum, kdy je dosaženo zásadní dohody mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejně obchodovaných účetních jednotek datum veřejného oznámení. V případě nepřátelského převzetí je nejdřívějším datem, ke kterému je dosaženo skutečné dohody mezi kombinujícími stranami, datum, ke kterému dostatečný počet vlastníků nabývaného přijal nabídku nabyvatele na převzetí kontroly nad nabývaným.

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum uznáno po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

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

Náklady prodeje jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva nebo peněžotvorné jednotky, s výjimkou finančních nákladů a daňových nákladů.

Odepsatelná částka představuje pořizovací náklady aktiva nebo jinou částku, která je nahrazuje v účetní závěrce, snížené o jeho zbytkovou hodnotu.

Odpisy (amortizace) jsou soustavným přidělováním odepsatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti ([1]).

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

([1]) V případě nehmotných aktiv se všeobecně používá termín „amortizace“ namísto termínu „odpisy“. Oba termíny mají stejný význam.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva nebo penězotvorné jednotky vyšší než jeho (její) zpětně získatelná částka.

Zpětně získatelná částka aktiva nebo penězotvorné jednotky je vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání.

Doba použitelnosti je buď:

a) časové období, po které se předpokládá, že aktivum bude účetní jednotkou využíváno, nebo

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

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které se očekávají, že budou získány z aktiva nebo penězotvorné jednotky.

IDENTIFIKACE AKTIVA, JEHOŽ HODNOTA MŮŽE BÝT SNÍŽENA

7. Odstavce 8–17 specifikují, kdy musí být určena zpětně získatelná částka. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro penězotvornou jednotku. Zbývající část tohoto standardu je strukturována následovně:

a) odstavce 18–57 stanoví požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají také pojem „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na penězotvornou jednotku;

b) odstavce 58–108 stanoví požadavky na uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty jednotlivých aktiv s výjimkou goodwillu je určeno v odstavcích 58–64. Odstavce 65–108 se zabývají uznáním a vyčíslením ztrát ze snížení hodnoty penězotvorných jednotek a goodwillu;

c) odstavce 109–116 stanoví požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či penězotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají opět pojem „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky pro individuální aktivum jsou vymezeny v odstavcích 117–121, pro penězotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125;

d) odstavce 126–133 specifikují informace, které musí být zveřejněny o ztrátách ze snížení hodnoty aktiv a penězotvorných jednotek a o jejich rušení. Odstavce 134–137 specifikují další požadavky na zveřejnění, které se týkají penězotvorných jednotek, kterým byl přiřazen goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti pro účely testování snížení hodnoty.

8. Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 12–14 popisují některé náznaky, že mohlo nastat snížení hodnoty. Je-li přítomen kterýkoli z těch náznaků, musí účetní jednotka udělat formální odhad zpětně získatelné částky. S výjimkou ustanovení odstavce 10, tento standard nevyžaduje od účetní jednotky formální odhad zpětně získatelné částky aktiva, pokud nejsou přítomny náznaky snížení hodnoty.

9. Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud jakýkoliv takový náznak existuje, odhadne účetní jednotka zpětně získatelnou částku takového aktiva.

10. Bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka také:

a) testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána, na snížení jejich hodnoty ročně porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test snížení hodnoty lze provést kdykoliv během ročního období, za předpokladu, že je uskutečněn každý rok ve stejnou dobu. Různá nehmotná aktiva mohou být testována v různých časových okamžicích. Avšak pokud bylo dané nehmotné aktivum prvotně uznáno v průběhu běžného ročního období, musí být takové nehmotné aktivum testováno na snížení hodnoty před koncem běžného ročního období;

b) testovat goodwill pořízený podnikovou kombinací na snížení hodnoty ročně v souladu s odstavci 80–99.

11. Schopnost nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch k navrácení jeho účetní hodnoty je obvykle předmětem větší nejistoty, dokud není aktivum k dispozici pro jeho použití, než poté, co již je v používání. Proto tento standard požaduje, aby účetní jednotka testovala účetní hodnotu nehmotného aktiva, které není ještě není k dispozici pro jeho použití, minimálně ročně.

12. Při posuzování, zda existuje nějaký náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu minimálně následující indikace:

Vnější informační zdroje

a) tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání;

b) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka působí, nebo na trhu, do nějž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;

c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku;

d) účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace.

Vnitřní informační zdroje

e) je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva;

f) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobem, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují vznik nečinnosti aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k nimž aktivum náleží, plány na prodej aktiva před původně očekávaným datem a přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčitelné na konečnou ([1]);

g) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

13. Seznam v odstavci 12 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky možného snížení hodnoty aktiva a i ty vyžadují, aby účetní jednotka určila zpětně získatelnou částku daného aktiva nebo v případě goodwillu provedla test snížení hodnoty podle odstavců 80–99.

14. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, spočívá v existenci:

a) peněžních toků k pořízení aktiva, nebo následné potřeby peněz na jeho provozování či údržbu, které jsou podstatně vyšší než původně rozpočtované;

b) skutečných čistých peněžní toků nebo provozního zisku či ztráty plynoucí z aktiva, které jsou podstatně horší, než bylo rozpočtováno;

c) významného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo provozního zisku nebo významné zvýšení rozpočtované ztráty, plynoucí z aktiva, nebo

d) provozních ztrát nebo čistých peněžních výdajů z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.

15. Jak je naznačeno v odstavci 10, tento standard požaduje testovat na snížení hodnoty nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti, nebo ta, která nejsou ještě k dispozici pro užívání, a goodwill minimálně ročně. Bez ohledu na to, kdy se aplikují požadavky obsažené v odstavci 10, použije se při zjišťovaní, zda je třeba odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva, koncept významnosti. Např. pokud předchozí výpočty zobrazují, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, nepotřebuje účetní jednotka opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, pokud nenastaly žádné události, které by takový rozdíl vyloučily. Podobně mohou předchozí analýzy ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků, které jsou uvedeny v odstavci 12.

([1]) Jakmile aktivum splní kritéria klasifikace jako aktiva drženého k prodeji (nebo je zahrnuto do skupiny aktiv držených k prodeji), je vyloučeno z rozsahu tohoto standardu a vykazuje se podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

16. Pro ilustraci odstavce 15, pokud tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, nepožaduje se v následujících případech, aby účetní jednotka uskutečnila formální odhad zpětně získatelné částky aktiva:

a) je-li nepravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Např. nárůst krátkodobých úrokových sazeb nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti;

b) je-li pravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí analýza citlivosti zpětně získatelné částky ukazuje, že:

i) je nepravděpodobné, že dojde k významnému poklesu zpětně získatelné částky, protože také pravděpodobně vzrostou budoucí peněžní toky (např. v některých případech je účetní jednotka schopna prokázat, že upravuje své výnosy, aby kompenzovala jakékoli nárůsty tržních měr), nebo

ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky povede k významné ztrátě ze snížení hodnoty.

17. Pokud existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající doba použitelnosti, odpisová metoda (metoda amortizace) nebo zbytková hodnota aktiva musí být přehodnocena a upravena v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

VYČÍSLENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY

18. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z reálné hodnoty aktiva nebo penězotvorné jednoty snížené o náklady na prodej a jejich hodnoty z užívání. Odstavce 19–57 stanoví požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro penězotvornou jednotku.

19. Není vždy nutné určit jak reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady prodej, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.

20. Je možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu částky, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami. V tomto případě může účetní jednotka použít jako zpětně získatelnou částku aktiva jeho hodnotu z užívání.

21. Není-li žádný důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, lze jako zpětně získatelnou částku použít reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady na prodej. Toto bude častým případem u aktiva, které je drženo k prodeji. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého k prodeji bude obsahovat převážně čisté příjmy z prodeje, poněvadž budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva až do jeho prodeje jsou pravděpodobně zanedbatelné.

22. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou aktiva, které nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, je zpětně získatelná částka stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 65–103), vyjma toho, kdy buď:

a) reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej je vyšší než jeho účetní hodnota, nebo

b) hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej a reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej lze stanovit.

23. V určitých případech mohou odhady, průměry a početní zjednodušení poskytovat přiměřené aproximace podrobných výpočtů ilustrovaných v tomto standardu pro stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej nebo hodnoty z užívání.

Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

24. Odstavec 10 požaduje, aby nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti bylo testováno na snížení hodnoty ročně, a to porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zda-li existují nějaké známky možného snížení jeho hodnoty. Za předpokladu, že jsou splněna všechna následující kritéria, může být v testu na snížení hodnoty aktiva v běžném obdobím použit nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva uskutečněný v předchozím období:

a) nehmotné aktivum netvoří peněžní příjmy z pokračujícího užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv, a je proto testováno na snížení hodnoty v rámci penězotvorné jednotky, k níž náleží, přičemž aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se podstatně nezměnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky;

b) nejposlednější výpočet zpětně získatelné částky vedl k částce, která převýšila účetní hodnotu aktiva o podstatný rozdíl, a

c) na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky, pravděpodobnost, že vyčíslení současné zpětně získatelné částky bude menší než účetní hodnota aktiva, je malá.

Reálná hodnota snížená o náklady na prodej

25. Nejlepším důkazem reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej je cena v závazné prodejní smlouvě při transakci za obvyklých podmínek, upravená o přímé přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k prodeji aktiva.

26. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej tržní cena aktiva snížená o náklady prodeje. Vhodnou tržní cenou je obvykle i současná nabízená cena. Pokud nejsou aktuální nabídkové ceny dostupné, může být východiskem odhadu reálné hodnoty snížené o náklady na prodej cena nejposlednější transakce, pokud nedošlo mezi datem transakce a datem, ke kterému je uskutečněn odhad, k podstatné změně v ekonomických okolnostech.

27. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva nebo aktivní trh pro dané aktivum, je reálná hodnota snížená o náklady na prodej založena na nejlepších informacích dostupných k vyjádření částky, kterou by účetní jednotka mohla k rozvahovému dni získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení nákladů prodeje. Při určování této částky bere účetní jednotka v úvahu výsledek nedávných transakcí pro podobná aktiva v rámci stejného odvětví. Reálná hodnota snížená o náklady na prodej nevyjadřuje vynucený prodej, ledaže je vedení přinuceno k okamžitému prodeji.

28. Náklady na prodej, vyjma těch, které jsou uznány jako závazky, jsou odečteny při určování reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Tyto náklady zahrnují např. právní náklady, kolkovné a podobné transakční poplatky, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu pro jeho prodej. Avšak požitky při ukončení pracovního poměru (jak je definováno v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) a náklady související s omezením nebo reorganizací podnikání, které následují prodeji aktiva, přímými přírůstkovými náklady na prodej aktiva nejsou.

29. Někdy se při prodeji aktiva požaduje, aby kupující na sebe převzal závazek, přičemž k dispozici je pouze jediná reálná hodnota snížená o náklady na prodej jak pro aktivum, tak pro závazek. Odstavec 78 vysvětluje, jak takové případy řešit.

Hodnota z užívání

30. Ve výpočtu hodnoty z užívání aktiva musí být zobrazeny následující prvky:

a) odhad budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;

b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;

c) časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;

d) cena za nejistotu plynoucí z aktiva a

e) další faktory, jako je nelikvidita, které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva.

31. Odhadování hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:

a) odhadování budoucích peněžních příjmů a výdajů, které mohou být získány z pokračujícího užívání aktiva a z jeho konečného prodeje, a

b) aplikování diskontní sazby vhodné pro tyto budoucí peněžní toky.

32. Prvky stanovené v odst. 30 písm. b), d) a e) se mohou odrazit buď jako úpravy budoucích peněžních toků, nebo jako úpravy diskontní sazby. Ať použije účetní jednotka kterýkoli přístup, aby vyjádřila očekávaní možným odchylek v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek musí odrážet očekávanou současnou hodnotu budoucích peněžních toků, tj. vážený průměr všech možných výsledků. Dodatek A poskytuje další ustanovení k používání technik současné hodnoty při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva.

Východiska pro odhady budoucích peněžních toků

33. Při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva musí účetní jednotka:

a) založit plán peněžních toků na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují nejlepší odhad všech ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývající doby použitelnosti aktiva, vypracovaný vedením. Větší váha se přikládá důkazům z vnějšího prostředí;

b) založit plán peněžních toků na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vyloučit jakékoliv odhady budoucích peněžních příjmů a výdajů, které se očekávají, že vyplynou z budoucí restrukturalizace nebo ze zlepšení či zvýšení výkonnosti aktiva. Plány založené na těchto rozpočtech/předpovědích musí pokrývat maximálně období pěti let, pokud není delší období oprávněné;

c) odhadnout plány peněžních toků, které přesahují období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi pomocí extrapolace plánů, které jsou založeny na rozpočtech/předpovědích s použitím stálé nebo klesající míry tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry. Tato míra tempa růstu nesmí převyšovat dlouhodobou průměrnou míru růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž účetní jednotka působí, nebo pro trh, ve kterém je aktivum používáno, pokud není oprávněné použití vyšší míry.

34. Vedení posuzuje, zkoumáním příčin rozdílů mezi minulými plány peněžních toků a skutečnými peněžními toky, rozumnost předpokladů, na kterých jsou jeho současné plány peněžních toků založeny. Vedení musí zajistit, aby předpoklady, na kterých jsou založeny současné plány budoucích peněžních toků, byly v souladu se skutečnými minulými výsledky, pokud to umožňují dopady následných událostí nebo okolností, které neexistovaly, když tyto skutečné peněžní toky vznikaly.

35. Podrobné, jasné a spolehlivé finanční rozpočty/předpovědi budoucích peněžních toků za období delší než pět let nejsou obyčejně k dispozici. Z tohoto důvodu jsou odhady budoucích peněžních toků, které vypracovává vedení, založeny na nejposlednějších rozpočtech/předpovědích na nejvýše pět let. Vedení může použít plány peněžních toků založené na rozpočtech/předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové plány jsou spolehlivé, a může na základě předchozích zkušeností prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období.

36. Plány peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace plánů peněžních toků založených na finančních rozpočtech/předpovědích za použití míry tempa růstu pro následující roky. Tato míra je stálá nebo klesající, ledaže růst míry odpovídá objektivním informacím o modelech výrobkových či odvětvových životních cyklů. Je-li to vhodné, míra tempa růstu je nulová nebo záporná.

37. Jsou-li podmínky příznivé, konkurenti pravděpodobně vstoupí na trh a omezí tempo růstu. Proto budou účetní jednotky těžko převyšovat po dlouhou dobu (řekněme dvacet let) historickou průměrnou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik působí, nebo pro trh, na němž je aktivum užíváno.

38. Při použití informací z finančních rozpočtů/předpovědí bere účetní jednotka v úvahu, zda informace odrážejí rozumné a podložitelné předpoklady a představují vedením zpracovaný nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývající dobu použitelnosti aktiva.

Sestavení odhadů budoucích peněžních toků

39. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:

a) plány peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva;

b) plány peněžních výdajů, které nutně nastanou při vytváření peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva (včetně peněžních výdajů spjatých s přípravou aktiva pro užívání) a které mohou být přímo přiznány či přiřazeny na rozumném a konzistentním základě danému aktivu, a

c) případné čisté peněžní toky přijaté (nebo zaplacené) při prodeji aktiva na konci jeho doby použitelnosti.

40. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o cenových nárůstech způsobených všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopad cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na nominálním základě. Pokud diskontní sazba nezohledňuje dopady cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).

41. Plány peněžních výdajů zahrnují peněžní toky plynoucí z každodenní obsluhy aktiva a budoucí režijní náklady, které lze užívání aktiva přiznat přímo nebo je lze přidělit na rozumném a konsistentním základě.

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

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

a) peněžní příjmy z aktiv (například z finančních aktiv, jako jsou pohledávky), která vytvářejí peněžní příjmy z aktiv, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z posuzovaného aktiva, a

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

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

a) budoucí restrukturalizace, k níž se účetní jednotka ještě nezavázala, nebo

b) zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva.

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

a) budoucí peněžní výdaje nebo související nákladové úspory (například snížení osobních nákladů) nebo přínosy, které se očekávají, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se účetní jednotka ještě nezavázala, nebo

b) budoucí peněžní výdaje, které zlepší nebo zvýší výkonnost aktiva nebo související peněžní příjmy, které se očekávají, že vzniknou z těchto výdajů.

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

47. Když se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci:

a) její odhady budoucích peněžních příjmů a peněžních výdajů pro účel stanovení hodnoty z užívání odrážejí nákladové úspory a další přínosy z restrukturalizace (založené na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením) a

b) její odhady budoucích peněžních výdajů z důvodu restrukturalizace jsou zahrnuty v rezervě na restrukturalizaci v souladu s IAS 37.

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

48. Dokud účetní jednotka neuskuteční peněžní výdaje, které vylepší nebo zvýší výkonnost aktiva, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků odhadované budoucí peněžní příjmy, které jsou očekávány, že vzniknou z ekonomických přínosů souvisejících s peněžními výdaji (viz ilustrativní příklad 6).

49. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní výdaje nezbytné pro udržení úrovně ekonomických přínosů očekávaných z aktiva za jeho běžných podmínek. Pokud se penězotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou použitelnosti, přičemž všechna jsou zásadně důležitá pro další provoz jednotky, je náhrada aktiv s kratší životností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenní obsluhy této jednotky. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou použitelnosti, je náhrada složek s kratší životností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenní obsluhy tohoto aktiva.

50. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:

a) peněžní příjmy nebo výdaje z financování, nebo

b) příjmy či platby daně ze zisku.

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

52. Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplaceny) z prodeje aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá prodejem aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů prodeje.

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

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

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

Budoucí peněžní toky v cizí měně

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

Diskontní sazba

55. Diskontní sazba (sazby) musí (mají) být sazba (sazby) před zdaněním, která (které) vyjadřuje (vyjadřují) běžné tržní zhodnocení:

a) časové hodnoty peněz a

b) rizik, která jsou specifická pro dané aktivum a o která nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků.

56. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela peněžní toky ve výši, v čase a v riziku obdobném těm, které účetní jednotka očekává, že z daného aktiva získá. Tato sazba je odhadována ze sazby vyplývající z běžných tržních transakcí pro podobná aktiva nebo z váženého průměru nákladů kapitálu obchodovatelné účetní jednotky, která má jednotlivé aktivum (nebo portfolio aktiv) podobné, co se týče výnosnostního potenciálu a rizik, posuzovanému aktivu. Avšak diskontní sazba (sazby) používaná pro vyčíslení hodnoty z užívání aktiva neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.

57. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Dodatek A poskytuje dodatečné ustanovení k odhadování diskontní sazby za takových okolností.

UZNÁNÍ A VYČÍSLENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

58. Odstavce 59–64 stanoví požadavky týkající se uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnot jednotlivého aktiva s výjimkou goodwillu. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek a goodwillu je zahrnuto v odstavcích 65–108.

59. Tehdy a pouze tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota aktiva na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.

60. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána bezprostředně do výsledku hospodaření, ledaže je dané aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například v souladu s modelem přecenění dle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění v souladu s takovým jiným standardem.

61. Ztráta ze snížení hodnoty nepřeceněného aktiva je uznána ve výsledku hospodaření. Avšak ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachycena přímo proti přebytku z přecenění daného aktiva ve výši, ve které ztráta ze snížení hodnoty nepřevyšuje částku přebytku z přecenění téhož aktiva.

62. Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, uzná účetní jednotka závazek pouze, požaduje-li to jiný standard.

63. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.

64. Je-li uznána ztráta ze snížení hodnoty, stanoví se v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku* z porovnání upravené účetní hodnoty aktiva a jeho daňové základny související odložené daňové pohledávky nebo závazky (viz ilustrativní příklad 3).

PENĚZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

65. Odstavce 66–108 stanoví požadavky, které se týkají identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, určení účetní hodnoty peněžotvorné jednotky a goodwillu a uznání ztrát ze snížení jejich hodnot.

Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

66. Při jakémkoli náznaku, že aktivum může mít sníženou hodnotu, odhadne se pro jednotlivé aktivum zpětně získatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, stanoví účetní jednotka zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (peněžotvorná jednotka aktiva).

67. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, pokud:

a) hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (například když budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva nelze odhadnout jako zanedbatelné) a

b) aktivum nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv.

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

Příklad

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

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

68. Jak je definováno v odstavci 6, penězotvorná jednotka aktiva je nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace penězotvorné jednotky aktiva vyvolává potřebu posuzování. Nemůže-li být zpětně získatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, stanoví účetní jednotka nejnižší seskupení aktiv, která vytváří převážně nezávislé peněžní příjmy.

Příklad

Autobusová společnost poskytuje služby na základě smlouvy s městem, které vyžaduje provoz minimálně na pěti samostatných linkách. Aktiva náležející ke každé lince a peněžní toky z každé linky mohou být určeny samostatně. Jedna z linek je provozována s výraznou ztrátou.

Protože účetní jednotka nemá možnost omezit provoz na jakékoli lince, nejnižší úroveň identifikovatelných peněžních příjmů, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv, jsou peněžní příjmy vytvořené pěti linkami dohromady. Penězotvornou jednotkou pro každou linku je autobusová společnost jako celek.

69. Peněžní příjmy jsou příjmy peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů získané od stran mimo účetní jednotky. Při určování, zda peněžní příjmy z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), bere účetní jednotka v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na činnosti účetní jednotky (jako např. podle výrobkových skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí), nebo jak vedení rozhoduje o ponechání či prodeji aktiv a činností účetní jednotky. Ilustrativní příklad 1 poskytuje příklady identifikace penězotvorné jednotky.

70. Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako penězotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo penězotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením při odhadování:

a) budoucích peněžních příjmů použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo penězotvorné jednotky a

b) budoucích peněžních výdajů použitých k určení hodnoty z užívání jiných aktiv nebo penězotvorných jednotek, které jsou ovlivněny interním transferovým oceňováním.

71. I když je část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv (například výrobky na mezistupni výrobního procesu) použit jinými útvary účetní jednotky, vytváří toto aktivum nebo skupina aktiv samostatnou penězotvornou jednotku, může-li účetní jednotka prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní příjmy, které by byly výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při používání informací založených na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové penězotvorné jednotce, nebo k jinému aktivu nebo penězotvorné jednotce ovlivněné interním transferovým oceňováním, upraví účetní jednotka takové informace, pokud interní transferové ceny neodráží nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných při transakcích za obvyklých podmínek uskutečněný vedením.

72. Penězotvorné jednotky pro totéž aktivum nebo typy aktiv musí být identifikovány konzistentně z období na období, pokud změna není oprávněná.

73. Pokud účetní jednotka stanoví, že aktivum náleží k odlišné penězotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv agregované do penězotvorné jednotky daného aktiva se změnily, požaduje odstavec 130 zveřejnění o penězotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou penězotvornou jednotku uznána nebo zrušena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota penězotvorné jednotky

74. Zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky je vyšší z reálné hodnoty penězotvorné jednotky snížené o náklady na prodej a z její hodnoty z užívání. Pro účel stanovení zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky je jakýkoli odkaz na „aktivum“ uvedený v odstavcích 19–57 chápán jako odkaz na „penězotvornou jednotku“.

75. Účetní hodnota penězotvorné jednotky musí být stanovena na shodném základě jako je způsobem, kterým byla určena zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky.

76. Účetní hodnota penězotvorné jednotky:

a) zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo nebo přidělena na rozumném a konzistentním základě penězotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní příjmy použité při určování hodnoty z užívání penězotvorné jednotky, a

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

To je proto, že reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání penězotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků, které se vztahují k aktivům, která nejsou součástí této penězotvorné jednoty, a k závazkům, které nebyly uznány (viz odstavce 28 a 43).

77. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu zpětné získatelnosti, je důležité zahrnout do penězotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí nebo jsou používána k vytváření relevantních proudů peněžních příjmů. Jinak se může penězotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, i když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. V některých případech, přestože určitá aktiva přispívají k odhadovaným budoucím peněžních tokům z penězotvorné jednotky, nemohou být přiřazena k penězotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě. To může být případ goodwillu nebo celopodnikových aktiv, jako jsou aktiva ústředí. Odstavce 80–103 vysvětlují, jak nakládat s takovými aktivy při testování penězotvorné jednotky na snížení její hodnoty.

78. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky, aby byla stanovena zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by prodej penězotvorné jednotky vyžadoval po kupujícím převzít závazek. V tomto případě je reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej (nebo odhadovaným peněžním tokem z konečného prodeje) penězotvorné jednotky odhadovaná prodejní cena aktiv penězotvorné jednotky a současně závazek, minus náklady prodeje. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou penězotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování jak hodnoty z užívání, tak účetní hodnoty penězotvorné jednotky.

Příklad

Společnost provozuje důl v zemi, kde legislativa požaduje, aby vlastník uvedl po ukončení svých těžebních činností místo do původního stavu. Náklady na obnovu zahrnují náklady na navrácení skrývky, která musí být před zahájením těžebních činností přemístěna. Rezerva na náklady související s navrácením skrývky byla uznána, jakmile byla skrývka přemístěna. Příslušná částka byla uznána jako součást pořizovacích nákladů dolu a je odepisována během doby použitelnosti dolu. Účetní hodnota rezervy na náklady na obnovu činí 500 ([a]) MJ, což se rovná současné hodnotě nákladů na obnovu.

Účetní jednotka testuje doly na snížení hodnoty. Penězotvornou jednotku dolu představuje důl sám jako celek. Účetní jednotka obdržela různé nabídky na koupi dolu za cenu kolem 800 MJ. Cena odráží skutečnost, že kupující převezme závazek na navrácení skrývky. Náklady prodeje jsou u dolu zanedbatelné. Hodnota z užívání dolu je přibližně 1 200 MJ, přičemž neuvažuje náklady na obnovu. Účetní hodnota dolu činí 1 000 MJ.

Reálná hodnota penězotvorné jednotky snížená o náklady na prodej činí 800 MJ. Tato částka bere v úvahu náklady na obnovu, které již byly vynaloženy. V důsledku je hodnota z užívání penězotvorné jednotky stanovena po zvážení nákladů na obnovu, a je odhadnuta na 700 MJ (1 200 MJ minus 500 MJ). Účetní hodnota penězotvorné jednotky je 500 MJ, přičemž ji tvoří účetní hodnota dolu (1 000 MJ) snížená o účetní hodnotu rezervy na náklady na obnovu (500 MJ). Proto zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky převyšuje její účetní hodnotu.

([a]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

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

Goodwill

Přiřazování goodwillu peněžotvorným jednotkám

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

a) musí představovat nejnižší úroveň účetní jednotky, na které se goodwill sleduje pro účely interního řízení, a

b) nesmí být větší než segment založený buď na primárním, nebo sekundárním formátu vykazování účetní jednotky, který je stanoven v souladu s IFRS 8.

81. Goodwill pořízený podnikovou kombinací představuje platbu realizovanou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických prospěchů z aktiv, která nelze identifikovat jednotlivě a samostatně uznat. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a často přispívá k peněžním tokům více penězotvorných jednotek. Goodwill někdy nelze přiřadit přesně jednotlivým penězotvorným jednotkám, ale pouze skupinám penězotvorných jednotek. Ve výsledku se nejnižší úroveň účetní jednotky, která je určena pro sledování goodwillu pro potřeby interního řízení, skládá z více penězotvorných jednotek, ke kterým se goodwill vztahuje, ale k nimž jej nelze přiřadit. Odkazy v odstavcích 83–99 na penězotvornou jednotku, které je přiřazen goodwill, by měly být chápány rovněž jako odkazy na skupinu penězotvorných jednotek, které je přiřazen goodwill.

82. Aplikování požadavků v odstavci 80 vede k testování goodwillu na snížení hodnoty na úrovni, která odráží způsob, jakým účetní jednotka řídí své činnosti, a s níž je goodwill přirozeně spojován. Proto vytvoření dalšího systému vykazování není obvykle nutné.

83. Penězotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill za účelem testování na snížení hodnoty, nemusí odpovídat úrovni, na níž je goodwill přiřazován podle IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* za účelem vyčíslení kurzových zisků a ztrát. Například pokud IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka přiřadila goodwill k relativně nízkým úrovním za účelem vyčíslení kurzových zisků a ztrát, nepožaduje se testovat goodwill na snížení hodnoty na stejné úrovni, pokud na ní účetní jednotka také nesleduje goodwill pro potřeby interního řízení.

84. Pokud nelze prvotní přiřazení goodwillu pořízeného podnikovou kombinací dokončit před koncem ročního období, ve kterém se podniková kombinace uskutečnila, musí být prvotní přiřazení dokončeno do konce prvního ročního období, které začíná po datu akvizici.

85. Pokud je prvotní zachycení podnikové kombinace podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* provedeno na konci období, ve kterém se kombinace uskutečnila, pouze prozatímně, nabyvatel:

a) zachytí kombinaci pomocí prozatímních hodnot a

b) uzná jakékoliv úpravy těchto prozatímních hodnot v důsledku dokončení prvotní účetního zachycení v rámci dvanácti měsíců od data akvizice.

Za takových okolností nemusí být také možné dokončení prvotního přiřazení goodwillu pořízeného při kombinaci před koncem ročního období, ve kterém se kombinace uskutečnila. Pokud k tomu dojde, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavcem 133.

86. Pokud byl goodwill přiřazen penězotvorné jednotce a účetní jednotka ukončuje činnosti v rámci takové jednotky, musí být goodwill spojený s ukončovanou činností:

a) zahrnut do účetní hodnoty činnosti při určování zisku nebo ztráty z prodeje a

b) vyčíslen na základě poměru hodnoty ukončované činnosti a zachované části penězotvorné jednotky, pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že existuje nějaká jiná metoda, která vyjadřuje goodwillu spojený s vyřazovanou činností lépe.

Příklad

Účetní jednotka prodává za 100 MJ činnost, která byla součástí penězotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill. Goodwill přiřazený jednotce nelze identifikovat, případně spojit se skupinou aktiv, na nižší úrovni než je jednotka, leda libovolně. Zpětně získatelná částka části penězotvorné jednotky, která zůstane, je 300 MJ.

Protože goodwill přiřazený penězotvorné jednotce nelze přesně identifikovat a přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni, je goodwill spojený s prodávanou činností vyčíslen na základě relativního poměru hodnot prodávané činnosti a zachované jednotky. Proto 25 procent goodwillu, přiřazeného penězotvorné jednotce, je zahrnuto do účetní hodnoty prodávané činnosti.

87. Pokud účetní jednotka reorganizuje svoji strukturu výkaznictví způsobem, který mění složení jedné nebo více penězotvorných jednotek, k nimž je goodwill přiřazen, musí být goodwill přerozdělen na postihnuté jednotky. Toto přerozdělení musí být provedeno na základě přístupu poměrných hodnot, tj. jako když účetní jednotka prodává činnost v rámci penězotvorné jednotky, pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že existuje nějaká jiná metoda, která by vyjadřovala hodnotu goodwillu spojeného s reorganizovanými jednotkami lépe.

Příklad

Goodwill byl původně přiřazen penězotvorné jednotce A. Goodwill přiřazený jednotce A nelze identifikovat nebo přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni než je A, vyjma libovolně. Jednotka A je rozdělena a integrována do tří jiných penězotvorných jednotek B, C a D.

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

Testování penězotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty

88. Pokud, jak bylo popsáno v odstavci 81, se goodwill vztahuje k penězotvorné jednotce, ale nebyl takové jednotce přiřazen, musí se daná jednotka testovat na snížení hodnoty porovnáním účetní hodnoty jednotky s vyloučením goodwillu s jeho zpětně získatelnou částkou, kdykoli existuje náznak, že hodnota takové jednotky může být snížena. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

89. Pokud penězotvorná jednotka popsaná v odstavci 88 zahrnuje ve své účetní hodnotě nehmotné aktivum, které má neurčitelnou dobu použitelnosti nebo není ještě k dispozici pro užívání, a takové aktivum lze testovat na snížení hodnoty pouze jako součást penězotvorné jednotky, požaduje odstavec 10, aby byla taková jednotka testována na snížení hodnoty také ročně.

90. Penězotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill, musí být testována na snížení hodnoty porovnáním účetní hodnoty jednotky včetně goodwillu se zpětně získatelnou částkou penězotvorné jednotky ročně a kdykoli existuje náznak, že hodnota takové jednotky může být snížena. Pokud zpětně získatelná částka jednotky převyšuje účetní hodnotu jednotky, je hodnota jednotky a goodwillu k ní přiřazeného považována za nesníženou. Pokud účetní hodnota jednotky převýší zpětně získatelnou částku jednotky, uzná účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104.

Menšinový podíl

91. Podle IFRS 3 představuje goodwill, uznaný při podnikové kombinaci, spíše goodwill pořízený mateřským podnikem podle jeho vlastnického podílu než goodwill ovládaný mateřským podnikem v důsledku podnikové kombinace. Proto se goodwill přiřaditelný menšinovým podílům neuznává v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. Obdobně, existuje-li menšinový podíl v penězotvorné jednotce, k níž byl přiřazen goodwill, zahrnuje účetní hodnota takové jednotky:

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

b) podíl mateřského podniku na goodwillu.

Avšak část zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky určená v souladu s tímto standardem je přiřaditelná menšinovým podílům na goodwillu.

92. V důsledku toho je pro účel testování snížení hodnoty ne plně vlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem účetní hodnota takové jednotky před jejím srovnáním se zpětně získatelnou částkou pomyslně upravena. Toto se provádí určením účetní hodnoty goodwillu přiřazeného jednotce připočtením goodwillu přiřaditelného menšinovým podílům. Tato pomyslně upravená účetní hodnota se poté srovná se zpětně získatelnou částkou jednotky, aby se stanovilo, zda-li hodnota zpětně získatelná částka jednotky je snížena. Pokud ano, účetní jednotka přidělí ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104 tak, že nejprve sníží účetní hodnotu goodwillu přiřazeného jednotce.

93. Protože je však goodwill uznán pouze v rozsahu vlastnického podílu mateřského podniku, ztráta ze snížení hodnoty goodwillu je rozdělena mezi ztrátu přiřaditelnou mateřskému podniku a ztrátu přiřaditelnou menšinovým podílům, přičemž pouze první je uznána jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu.

94. Pokud je celková ztráta ze snížení hodnoty goodwillu menší než částka, o kterou pomyslně upravená účetní hodnota peněžotvorné jednotky převyšuje její zpětně získatelnou částku, požaduje odstavec 104, aby zbývající přebytek byl přiřazen jiným aktivům jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva této jednotky.

95. Ilustrativní příklad 7 ilustruje testování snížení hodnoty ne plně vlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem.

Časové rozvržení testů na snížení hodnoty

96. Každoroční test na snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, k níž je přiřazen goodwill, lze uskutečnit kdykoliv v průběhu ročního období, za předpokladu, že se test uskuteční každý rok ve stejnou dobu. Odlišné peněžotvorné jednotky mohou být testovány na snížení hodnoty v různých obdobích roku. Pokud však byla část goodwillu nebo celý goodwill přiřazený peněžotvorné jednotce pořízen při podnikové kombinaci v průběhu běžného ročního období, bude taková jednotka testována na snížení hodnoty před koncem tohoto běžného ročního období.

97. Pokud jsou aktiva tvořící peněžotvornou jednotku, k níž byl přiřazen goodwill, testována na snížení hodnoty ve stejný čas jako jednotka obsahující goodwill, musí být tato aktiva testována na snížení hodnoty dříve než jednotka obsahující goodwill. Podobně, pokud jsou peněžotvorné jednotky tvořící skupinu peněžotvorných jednotek, k níž byl přiřazen goodwill, testovány na snížení hodnoty ve stejný čas jako skupina jednotek obsahující goodwill, budou jednotlivé jednotky testovány na snížení hodnoty dříve než skupina jednotek obsahující goodwill.

98. V době testování peněžotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill, na snížení hodnoty, mohou existovat náznaky snížení hodnoty aktiva v rámci jednotky obsahující goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje aktivum na snížení hodnoty a uznává ztrátu ze snížení hodnoty tohoto aktiva před testováním peněžotvorné jednotky obsahující goodwill na snížení hodnoty. Obdobně mohou existovat náznaky snížení hodnoty peněžotvorné jednotky v rámci skupiny jednotek obsahujících goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje peněžotvornou jednotku a uznává ztrátu ze snížení hodnoty této jednotky před testováním skupiny jednotek, k níž je goodwillem přiřazen.

99. Nejposlednější podrobný výpočet, uskutečněný v předchozím období, zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill, může být použit v testu na snížení hodnoty takové jednotky v běžném období, za předpokladu, že jsou splněna následující kritéria:

a) aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky významně nezměnily;

b) nejposlednější výpočet zpětně získatelné částky dospěl k částce, která převýšila účetní hodnotu jednotky o podstatný rozdíl, a

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

Celopodniková aktiva

100. Celopodniková aktiva zahrnují taková celoskupinová nebo divizní aktiva, jako budovy ústředí nebo divize účetní jednotky, prostředky elektronického zpracování dat nebo středisko výzkumu. Struktura účetní jednotky stanoví, zda aktivum splňuje tímto standardem uvedenou definici celopodnikových aktiv pro příslušnou penězotvornou jednotku. Klíčovými charakteristikami celopodnikových aktiv jsou, že nevytvářejí peněžní příjmy nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a jejich účetní hodnota nemůže být plně přiřazena zkoumané penězotvorné jednotce.

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

102. Při testování, zda penězotvorná jednotka má sníženou hodnotu, účetní jednotka identifikuje všechna celopodniková aktiva, která se vztahují ke zkoumané penězotvorné jednotce. Pokud část účetní hodnoty celopodnikového aktiva:

a) lze na rozumném a konsistentním základě přiřadit této jednotce, srovná účetní jednotka účetní hodnotu této jednotky, včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazené k jednotce s její zpětně získatelnou částkou. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104;

b) nelze na rozumném a konsistentním základě přiřadit takové jednotce, musí účetní jednotka:

i) srovnat účetní hodnotu jednotky bez celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou a uznat ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104,

ii) určit nejmenší skupinu penězotvorných jednotek, která zahrnuje zkoumanou penězotvornou jednotku a k níž lze přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva na rozumném a konsistentním základě, a

iii) porovnat účetní hodnotu takové skupiny penězotvorných jednotek včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného takové skupině jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

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

Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky

104. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána pro penězotvornou jednotku (nebo nejmenší skupinu penězotvorných jednotek, k níž je přiřazen goodwill nebo celopodnikové aktivum) tehdy a pouze tehdy, pokud zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) je menší než účetní hodnota jednotky (skupiny jednotek). Ztráta ze snížení hodnoty musí být přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky (skupiny jednotek) v následujícím pořadí:

a) nejprve účetní hodnotu jakéhokoli goodwillu přiřazeného penězotvorné jednotce (skupině jednotek) a

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

Tato snížení účetních hodnot musí být řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachyceny v souladu s odstavcem 60.

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

a) jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (pokud ji lze určit);

b) jeho hodnoty z užívání (pokud ji lze určit) a

c) nulu.

Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena poměrně jiným aktivům jednotky (skupiny jednotek).

106. Pokud nelze uskutečnit odhad zpětně získatelné částky každého jednotlivého aktiva penězotvorné jednotky, požaduje tento standard libovolné přiřazení ztráty ze snížení hodnoty mezi aktiva takovéto jednotky, jiná než goodwill, protože všechna aktiva penězotvorné jednotky pracují společně.

107. Pokud nelze určit zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva (viz odstavec 67):

a) ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a výsledků přiřazovacích postupů popsaných v odstavcích 104 a 105, a

b) žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže související penězotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito, i když reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej je menší než jeho účetní hodnota.

Příklad

Stroj utrpěl fyzické poškození, ale stále pracuje, třebaže ne právě tak dobře jak před poškozením. Reálná hodnota stroje snížená o náklady na prodej je menší než jeho účetní hodnota. Stroj nevytváří nezávislé peněžní příjmy. Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která zahrnuje stroj a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv, je výrobní linka, k níž stroj náleží. Zpětně získatelná částka výrobní linky prozrazuje, že výrobní linka chápaná jako celek nemá sníženou hodnotu.

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

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

a) *se může lišit od jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a*

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

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

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

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

108. Poté, co jsou aplikovány požadavky v odstavcích 104 a 105, uzná se pro zbývající částku ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky závazek, ale jen tehdy, je-li to požadováno jiným standardem.

RUŠENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

109. Odstavce 110–116 stanoví požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum či penězotvornou jednotku v předchozích obdobích. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky týkající se jednotlivého aktiva jsou vymezeny v odstavcích 117–121, penězotvorné jednotky v odstavcích 122 a 123 a goodwillu v odstavcích 124 a 125.

110. Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni zhodnotí, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum, vyjma goodwillu, v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.

111. Při určování, zda existuje nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum, vyjma goodwillu, v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:

Vnější informační zdroje

a) tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla;

b) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka operuje, nebo na trhu, k němuž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti;

c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, přičemž tato snížení pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje se významně jeho zpětně získatelná částka aktiva;

Vnitřní informační zdroje

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

e) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší, než se předpokládalo.

112. Náznaky potenciálního snížení ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 111 odrážejí převážně náznaky potenciální ztráty ze snížení hodnoty uvedené v odstavci 12.

113. Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum, vyjma goodwillu, již nadále neexistuje nebo může být snížena, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.

114. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva, vyjma goodwillu, se ruší tehdy a pouze tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku, s výjimkou případů pospaných v odstavci 117. Takové zvýšení je zrušením ztráty ze snížení hodnoty.

115. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty vyjadřuje nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze snížení hodnoty u takové aktiva. Odstavec 130 požaduje, aby účetní jednotka zjistila změny v odhadech, které způsobují nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu. Příklady změn v odhadech zahrnují:

a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej nebo hodnotě z užívání);

b) pokud byla zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce nebo časovém rozvržení odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě, nebo

c) pokud byla zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o náklady na prodej.

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

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

117. Zvýšená účetní hodnota aktiva, vyjma goodwillu, způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.

118. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva, vyjma goodwillu, nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech, je přeceněním. K zachycení takového přecenění použije účetní jednotka standard použitelný pro dané aktivum.

119. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva, vyjma goodwillu, musí být uznáno okamžitě ve výsledku hospodaření, ledaže je aktivum vedeno přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například podle modelu přecenění v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*). Jakékoli zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle takového jiného standardu.

120. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachyceno přímo ve vlastním kapitálu pod označením přebytek z přecenění. Avšak pokud byla ztráta ze snížení hodnoty téhož přeceněného aktiva již dříve zaúčtována do výsledku hospodaření, zrušení této ztráty ze snížení hodnoty se také účtuje do výsledku hospodaření.

121. Poté, co bylo uznáno zrušení ztráty ze snížení hodnoty, musí být upraveny odpisy (amortizace) aktiva v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnota (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky

122. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky musí být přiřazeno aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Tato zvýšení účetních hodnot jsou řešena jako zrušení ztrát ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a jsou uznána v souladu s odstavcem 119.

123. Při přiřazování zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky podle odstavce 122 nesmí účetní hodnota aktiva být vyšší jak nižší z:

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

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

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

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty goodwillu

124. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena.

125. IAS 38 *Nehmotná aktiva* zakazuje uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností. Zvýšení zpětně získatelné částky goodwillu v obdobích po uznání ztráty ze snížení hodnoty tohoto goodwillu se pravděpodobně stane nárůstem goodwillu vytvořeného vlastní činností spíše než zrušením ztráty ze snížení hodnoty goodwillu uznané pro pořízený goodwill.

ZVEŘEJNĚNÍ

126. Pro každou třídu aktiv musí účetní jednotka zveřejnit následující informace:

a) částku ztrát ze snížení hodnot uznanou ve výsledku hospodaření za období a položku (položky) řádku výsledovky, do nějž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta;

b) částku zrušených ztrát ze snížení hodnot, uznanou ve výsledku hospodaření za období, a položku (položky) řádku výsledovky, do nějž je takové zrušení ztráty ze snížení hodnoty zahrnuto;

c) částku ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv uznanou během období přímo ve vlastním kapitálu;

d) částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv uznanou během období přímo ve vlastním kapitálu.

127. Třída aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v činnostech účetní jednotky.

128. Informace požadované v odstavci 126 mohou být prezentovány s dalšími informacemi zveřejňovanými pro danou třídu aktiv. Například mohou být tyto informace zahrnuty do odsouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a konci období, jak požaduje IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

129. Účetní jednotka, která vykazuje informace o segmentech podle IFRS 8, musí zveřejnit pro každý povinně vykazovaný segment:

a) částku ztrát ze snížení hodnot uznanou ve výsledku hospodaření a přímo ve vlastním kapitálu během období;

b) částku zrušení ztrát ze snížení hodnot uznanou ve výsledku hospodaření a přímo ve vlastním kapitálu během období.

130. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro každou významnou ztrátu ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou během období pro jednotlivé aktivum, včetně goodwillu, nebo pro penězotvornou jednotku:

a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zrušení ztráty ze snížení hodnoty;

b) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou;

c) pro jednotlivé aktivum:

i) povahu aktiva, a

ii) pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IFRS 8, povinně vykazovaný segment, k němuž aktivum náleží;

d) pro penězotvornou jednotku:

i) popis penězotvorné jednotky (zda jde o výrobkovou skupinu, závod, podnikatelskou operaci, zeměpisnou oblast nebo povinně vykazovaný segment, jak je definovaný v IFRS 8),

ii) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou pro třídy aktiv, a pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IFRS 8, pro povinně vykazovaný segment, a

iii) jestliže se seskupení aktiv pro zjištění penězotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky (je-li nějaká), popis současného a dřívějšího způsobu seskupení aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je penězotvorná jednotka identifikována;

e) zda je zpětně získatelná částka aktiva (penězotvorné jednotky) jeho reálná hodnota snížená o náklady na prodej nebo jeho hodnota z užívání;

f) pokud je zpětně získatelnou částkou reálná hodnota snížená o náklady na prodej, východisko použité k určení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (např. zda-li je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh);

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

131. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro souhrn ztrát ze snížení hodnoty a souhrn zrušení ztrát ze snížení hodnoty uznaný během období, pro které se nezveřejňují informace podle odstavce 130:

a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a hlavní třídy aktiv ovlivněné zrušením ztrát ze snížení hodnoty;

b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát a jejich zrušení.

132. Účetní jednotce je doporučeno zveřejnit předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky aktiv (penězotvorných jednotek) během období. Avšak odstavec 134 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty takové jednotky zahrnut goodwill nebo nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti.

133. Pokud podle odstavce 84 nějaká část goodwillu pořízeného podnikovou kombinací nebyla v průběhu období přiřazena penězotvorné jednotce (skupině jednotek) k datu účetní uzávěrky, musí být částka nealokovaného goodwillu zveřejněna společně s důvody, proč zůstala tato částka nepřiřazena.

Odhady použité k vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

134. Účetní jednotka musí zveřejnit informace požadované písmeny a) až f) pro každou penězotvornou jednotku (skupinu jednotek), pro kterou je účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazená takové jednotce (skupině jednotek) významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou životnosti připadající na účetní jednotku:

a) účetní hodnota goodwillu přiřazeného jednotce (skupině jednotek);

b) účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou životnosti přiřazených jednotce (skupině jednotek);

c) základ, na kterém byla určena zpětně získatelné částka jednotky (skupiny jednotek) (tj. hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej);

d) pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na hodnotě z užívání:

i) popis každého klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své plány peněžních toků pro období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější,

ii) popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší,

iii) období, pro které vedení vytvořilo plán peněžních toků na základě finančních rozpočtů/předpovědí schválených vedením, a pokud se pro penězotvornou jednotku (skupinu jednotek) používá období delší než pět let, ospravedlnění tohoto delšího období,

iv) míru tempa růstu použitou pro extrapolaci plánů peněžních toků za obdobím, které je pokryto nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi, a ospravedlnění použití míry tempa růstu, která převyšuje dlouhodobou průměrnou míru tempa růstu produkce, odvětví, nebo země či zemí, ve kterých účetní jednotka působí, nebo trhu, pro který je jednotka (skupina jednotek) určena,

v) diskontní sazbu (sazby) aplikovanou v plánu peněžních toků;

e) pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, metodologii použitou k určení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Pokud není reálná hodnota snížená o náklady na prodej určena na základě zjistitelné tržní ceny jednotky (skupiny jednotek), musí být zveřejněny následující informace:

i) popis každého klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější;

ii) popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;

f) pokud by rozumně možná změna klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své určení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek), způsobila, že účetní hodnota jednotky (skupiny jednotek) převýší její zpětně získatelnou částku:

i) částku, o kterou zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) převyšuje její účetní hodnotu,

ii) hodnotu přiřazenou klíčovému předpokladu,

iii) částku, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných účinků takové změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) rovnala její účetní hodnotě.

135. Pokud je část nebo celá účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazena napříč více penězotvorným jednotkám (skupinám jednotek) a částka takto přiřazená každé jednotce (skupině jednotek) není významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti patřících účetní jednotce, musí být tato skutečnost zveřejněna společně s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených těmto jednotkám (skupinám jednotek). Navíc, pokud jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek (skupin jednotek) založeny na stejných klíčových předpokladech a celková účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti k nim přiřazených je významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti patřících účetní jednotce, musí účetní jednotka zveřejnit tuto skutečnost společně s:

a) celkovou účetní hodnotou goodwillu přiřazeného k těmto jednotkám (skupinám jednotek);

b) celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených k těmto jednotkám (skupinám jednotek);

c) popisem klíčových předpokladů;

d) popisem přístupu vedení k určení hodnot přiřazených každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;

e) pokud by rozumně možná změna klíčových předpokladů způsobila, že součet účetních hodnot jednotek (skupin jednotek) převýší součet jejich zpětně získatelných částek:

i) částkou, o kterou součet zpětně získatelných částek jednotek (skupin jednotek) převyšuje součet jejich účetních hodnot,

ii) hodnotou (hodnotami) přiřazenou klíčovým předpokladům,

iii) částkou, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných dopadů změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se součet zpětně získatelných částek jednotek (skupin jednotek) rovnal součtu jejich účetních hodnot.

136. Nejposlednější podrobný výpočet uskutečněný v předchozím období a týkající se zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky (skupiny jednotek) může být podle odstavců 24 nebo 99 převeden a použit v testu na snížení hodnoty takové jednotky (skupiny jednotek) v současném období, pokud jsou splněna určená kritéria. Pokud je toto takový případ, informace pro takovou jednotku (skupinu jednotek), které jsou zahrnuty do zveřejnění podle odstavců 134 a 135, se musí vztahovat k jejich přenesenému výpočtu zpětně získatelné částky

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

Přechodná ustanovení a datum účinnosti

138. Pokud se účetní jednotka rozhodne podle odstavce 85 z IFRS 3, že začne používat IFRS 3 od jakéhokoliv data předcházejícího datu účinnosti stanovenému v odstavcích 78-84 IFRS 3, musí od téhož data také aplikovat tento standard.

139. Jinak musí účetní jednotka aplikovat tento standard na:

a) goodwill a nehmotná aktiva pořízená podnikovou kombinací, pro níž bylo datum dohody 31. března 2004 nebo později, a

b) všechna ostatní aktiva počínaje prvním ročním obdobím 31. března 2004 nebo později.

140. Účetní jednotky, na které se vztahuje odstavec 139, by měly aplikovat požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 139. Avšak pokud účetní jednotka použije tento standard před datem jeho účinnosti, musí také použít IFRS 3 a IAS 38 (v revizi z roku 2004).

Ukončení platnosti ias 36 (z roku 1998)

141. Tento standard nahrazuje IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydaný v roce 1998).

Dodatek A

POUŽITÍ TECHNIK SOUČASNÉ HODNOTY K VYČÍSLENÍ HODNOTY Z UŽÍVÁNÍ

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu. Obsahuje ustanovení k využití technik současné hodnoty k hodnotě z užívání. Ačkoliv se v ustanoveních používá pojem „aktivum", vztahují se stejně i na skupinu aktiv tvořících peněžotvornou jednotku.

Složky určování současné hodnoty

A1. Následující prvky společně zachycují ekonomické rozdíly mezi aktivy:

a) odhad budoucích peněžních toků, nebo ve složitějších případech série budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;

b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;

c) časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;

d) cena za nejistotu plynoucí z aktiva a

e) další, někdy neidentifikovatelné faktory (např. nelikvidita), které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z daného aktiva.

A2. Tento dodatek klade proti sobě dva přístupy k výpočtu současné hodnoty, přičemž oba jsou v závislosti na okolnostech použitelné pro odhad hodnoty z užívání aktiva. Podle „tradičního" přístupu jsou v diskontní sazbě zahrnuty úpravy o faktory popsané v odst. A1 písm. b) až e). Podle přístupu „očekávaného peněžního toku" způsobují faktory uvedené v písmenech b), d) a e) úpravy při dosahování očekávaných peněžních toků upravených o riziko. Kterýkoli přístup účetní jednotka použije, aby zohlednila očekávané možné odchylky v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek by měl být zohledněn v očekávané současné hodnotě budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků.

Obecné zásady

A3. Techniky použité k odhadu budoucích peněžních toků a úrokové sazby se budou v jednotlivých situacích lišit v závislosti na okolnostech, které obklopují dané aktivum. Avšak všechny aplikace technik současné hodnoty při oceňování aktiv jsou řízeny následujícími obecnými zásadami:

a) úrokové sazby použité k diskontování peněžních toků by měly odrážet předpoklady, které jsou konsistentní s těmi obsaženými v odhadovaných peněžních tocích. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Například na smluvní peněžní toky pohledávky z půjčky lze aplikovat diskontní sazbu 12 procent. Tato sazba odráží očekávané budoucí nedodržení splátek půjčky s jistými charakteristikami. Tatáž sazba 12 procent by neměla být použita pro diskontování očekávaných peněžních toků, protože tyto peněžní toky již odrážejí předpoklad budoucího nedodržení splátek půjčky;

b) odhadované peněžní toky a diskontní sazby by neměly zahrnovat zkreslení a faktory nevztahující se k příslušnému aktivu. Například úmyslná interpretace odhadovaných čistých peněžních toků jako posílení předpokládané budoucí ziskovosti aktiva zavádí do ocenění zkreslení;

c) odhadované peněžní toky nebo diskontní sazby by měly odrážet rozsah možných výsledků spíše než jedinou nejpravděpodobnější, minimální či maximální možnou částku.

Tradiční přístup k současné hodnotě a přístup očekávaného peněžního toku

Tradiční přístup

A4. Účetní aplikace současné hodnoty tradičně používají jednu skupinu odhadovaných peněžních toků a jedinou diskontní sazbu, často definovanou jako „sazbu souměřitelnou s rizikem“. V důsledku tradiční přístup předpokládá, že jediná diskontní sazba dokáže zahrnout všechna očekávání vztahující se na budoucí peněžní toky a příslušná rizika. Proto tradiční přístup klade největší důraz na výběr diskontní sazby.

A5. V některých okolnostech, jako je sledování chování srovnatelných aktiv na trhu, se tradiční přístup aplikuje relativně snadno. U aktiv se smluvními peněžními toky toto odpovídá způsobu, jímž účastníci trhu popisují aktiva jako např. „12procentní dluhopis“.

A6. Tradiční přístup však nemusí být vhodný pro některé složité případy oceňování, jako je oceňování nefinančních aktiv, pro která neexistuje trh nebo srovnatelné položky. Správné nalezení „sazby souměřitelné s rizikem“ vyžaduje analýzu alespoň dvou položek – aktiva, které existuje na trhu a má zjistitelnou úrokovou sazbu, a aktiva, které je oceňováno. Vhodná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjistitelné sazby tohoto srovnatelného aktiva. Aby bylo možné použít tuto paralelu, charakteristika peněžních toků srovnatelného aktiva musí být podobná peněžním tokům oceňovaného aktiva. Proto musí oceňující udělat následující:

a) určit skupinu peněžních toků, které budou diskontovány;

b) určit jiné aktivum na trhu, které má zjevně podobnou charakteristiku peněžních toků;

c) porovnat skupiny peněžních toků obou položek a zajistit, aby si byly skutečně podobné (například zda se v obou případech jedná o smluvní peněžní toky, nebo zda je jedna skupina smluvní a druhá odhadovaná skupina peněžních toků?);

d) vyhodnotit, zda neexistuje v jedné položce prvek, který není přítomný v druhé (například je jedna položka méně likvidní než druhá?), a

e) vyhodnotit, zda je pravděpodobné, že se obě skupiny peněžních toků budou v měnících se ekonomických podmínkách chovat (měnit) podobně.

Přístup očekávaného peněžního toku

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

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

Současná hodnota 1 000 MJ za 1 rok při 5 %	952,38 MJ	
Pravděpodobnost	10,00 %	95,24 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 2 roky při 5,25 %	902,73 MJ	
Pravděpodobnost	60,00 %	541,64 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 3 roky při 5,50 %	851,61 MJ	
Pravděpodobnost	30,00 %	255,48 MJ
Očekávaná současná hodnota		892,36 MJ

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

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

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

a) odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 MJ a 250 MJ, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 150 MJ [(50 + 250)/2];

b) odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250 a nejpravděpodobnější částka je 100 MJ. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 133,33 MJ [(50 + 100 + 250)/3];

c) odhadovaná částka bude 50 MJ (10procentní pravděpodobnost), 250 MJ (30procentní pravděpodobnost) nebo 100 MJ (60procentní pravděpodobnost). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 140 MJ [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

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

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

A13. Někteří se domnívají, že techniky očekávaného peněžního toku jsou nevhodné pro oceňování jednotlivých položek nebo položek s omezeným počtem možných výsledků. Nabízejí příklad aktiva s dvěma možnými výsledky: 90procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10 MJ, a 10procentní pravděpodobnost peněžního toku 1 000 MJ. Po zjištění, že očekávaný peněžní tok je 109 MJ, namítají, že tato částka nepředstavuje žádnou z obou částek, která bude nakonec zaplacena.

A14. Takové tvrzení odráží skrytý nesouhlas s cílem ocenění. Pokud je cílem akumulace nákladů, které mají být vynaloženy, očekávané peněžní toky nemusí vést k reprezentativnímu odhadu očekávaných nákladů. Avšak tento standard se zabývá vyčíslením zpětně získatelné částky aktiva. Zpětně získatelná částka aktiva v tomto případě pravděpodobně nebude 10 MJ, i když to je nejpravděpodobnější peněžní tok. To je proto, že ocenění 10 MJ nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok prezentován, jako by byl jistým peněžním tokem. Žádná racionálně uvažující účetní jednotka by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10 MJ.

Diskontní sazba

A15. Kterýkoli přístup účetní jednotka přijme pro vyčíslení hodnoty užívání aktiva, úroková sazba použitá k diskontování peněžních toků by neměla odrážet rizika, o která je odhadovaný peněžní tok upraven. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.

A16. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Účelem je odhadnout, je-li to možné, tržní zhodnocení:

a) časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva; a

b) faktorů popsaných v odst. A1 písm. b), d) a e) v rozsahu, v jakém tyto faktory nezpůsobily úpravy při nastavování odhadovaných peněžních toků.

A17. Jako východisko takového odhadu může účetní jednotka vzít v úvahu tyto sazby:

a) vážený průměr nákladů kapitálu účetní jednotky stanovený za použití technik, jako je Capital Asset Pricing Model;

b) přírůstková výpůjční úroková sazba účetní jednotky a

c) jiné tržní úrokové sazby.

A18. Tyto sazby však musí být upraveny:

a) aby vyjádřily způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s odhadovanými peněžními toky daného aktiva, a

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

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

A19. Diskontní sazba je nezávislá na kapitálové struktuře účetní jednotky a na způsobu financování nákupu aktiva účetní jednotkou, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým účetní jednotka financuje nákup daného aktiva.

A20. Odstavec 55 požaduje, aby použitá diskontní sazba byla sazbou před zdaněním. Proto je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před daní.

A21. Účetní jednotka obvykle používá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Účetní jednotka však použije samostatné diskontní sazby pro rozdílná budoucí období, když je hodnota z užívání citlivá na rozdíly v rizicích v rozdílných obdobích nebo na časovou strukturu úrokových sazeb.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 37

Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

CÍL

Cílem tohoto standardu je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování a že budou v komentáři v účetní závěrce zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:

   a) vyplývají ze zmařených smluv, s výjimkou nevýhodných, a

   b) [zrušen];

   c) jsou řešeny jinými standardy.

2. Tento standard se nepoužije na finanční nástroje (včetně záruk), které jsou předmětem IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

3. Zmařené smlouvy jsou smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu. Tento standard se neaplikuje na zmařené smlouvy, pokud nejsou nevýhodnými.

4. [Zrušen]

5. V případech, kdy se zabývá specifickým typem rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva jiný standard, aplikuje jej účetní jednotka místo tohoto standardu. Například IFRS 3 *Podnikové kombinace* upravuje u nabyvatele účetní řešení podmíněných závazků, které převzal při podnikové kombinaci. Obdobně jsou určité typy rezerv předmětem standardů zabývajících se:

   a) stavebními smlouvami (viz IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);

   b) daněmi ze zisku (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

   c) leasingy (viz IAS 17 *Leasingy*). Na druhou stranu IAS 17 neobsahuje žádné specifické požadavky, jak nakládat s operativními leasingy, které se staly nevýhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard;

   d) zaměstnaneckými požitky (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) a

   e) pojistnými smlouvami (viz IFRS 4 *Pojistné smlouvy*). Tento standard se nicméně použije na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva pojistitele kromě těch, které vyplývají z jeho smluvních povinností a práv u pojistných smluv, které jsou předmětem IFRS 4.

6. Některé částky rezerv se mohou vztahovat k vykazování výnosů, příkladem je účetní jednotka, která poskytuje záruky za poplatek. Tento standard neupravuje rozpoznávání výnosů. IAS 18 *Výnosy* upravuje okolnosti, za kterých se rozpozná výnos a podává praktický návod k aplikaci kritérií uznávání. Tento standard požadavky IAS 18 nemění.

7. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší. V mnoha zemích je termín „rezerva“ používán rovněž v souvislosti s termíny jako např. odpisy nebo opravné položky vyjadřující snížení hodnoty aktiv nebo i jako pochybný dluh: v těchto případech se jedná o úpravy vykazovaných účetních hodnot, což není předmětem tohoto standardu.

8. Jiné standardy specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů. Tato problematika není tímto standardem řešena. Proto tento standard nezakazuje ani nepožaduje aktivaci rozpoznaných nákladů v okamžiku tvorby rezervy.

9. Tento standard se aplikuje na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončených činností). V případech, kdy restrukturalizace splňuje definice ukončených činností, může být požadováno standardem IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti* zveřejnění dodatečných informací.

DEFINICE

10. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Závazek je současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí účetní jednotce odtok prostředků představujících ekonomický prospěch.

Událost zakládající závazek je taková událost, která zakládá smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu, než jej vypořádat.

Smluvní závazek je závazek, který vzniká ze:

a) smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních i implicitních ustanovení);

b) právních předpisů nebo

c) jiných právních ustanovení.

Mimosmluvní závazek je závazek, který vzniká z takových aktivit účetní jednotky, kde:

a) účetní jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky, a

b) v důsledku toho vytvořila účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány.

Podmíněný závazek je:

a) možný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky, nebo

b) existující závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože:

   i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo

   ii) částka závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady nutné ke splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď:

a) předmět podnikání prováděného účetní jednotkou nebo

b) způsob, kterým je podnikání vedeno.

Rezervy a ostatní závazky

11. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přechodná pasiva, protože mají nejistý časový rozvrh i výši budoucích výdajů nezbytných k jejich vypořádání. Naproti tomu:

a) obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a byly fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s dodavatelem, a

b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a nebyly zaplaceny, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s dodavatelem, včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přestože i v případě přechodných aktiv je někdy nezbytné odhadnout jejich částku nebo časové rozvržení, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást obchodních a ostatních závazků, zatímco rezervy jsou vykazovány odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

12. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh a výši. Na druhou stranu je termín „podmíněné“ použit v tomto standardu pro závazky a aktiva, která se nevykazují v účetních výkazech, protože jejich existence bude potvrzena až tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Neboli pojem „podmíněný závazek“ je používán pro závazky, které nesplňují kritéria uznání závazků.

13. Tento standard rozlišuje mezi:

a) rezervami – které jsou vykázány jako závazky (za předpokladu, že může být provedeno jejich spolehlivé vyčíslení), protože jsou současným závazkem a je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude potřebný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a

b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:

i) eventuálními závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má účetní jednotka současný závazek, který povede k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo

ii) současnými závazky, které nesplňují kritéria uznání stanovená tímto standardem (protože buď není pravděpodobné, že bude k jejich vyrovnání nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo nemůže být provedeno dostatečně spolehlivé vyčíslení výše závazku).

UZNÁNÍ

Rezervy

14. Rezerva se vykáže, když:

a) má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;

b) je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a

c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se nevykazují.

Současný závazek

15. Ve vzácných případech není jasné, zda současný závazek existuje. V těchto případech se má za to, že událost v minulosti, při respektování veškeré dostupné průkaznosti, zakládá současný závazek, pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k rozvahovému dni existuje.

16. Ve většině případů je zřejmé, zda minulá událost zakládá současný závazek. Ve výjimečných situacích, například při soudních sporech, může vznikat pochybnost, zda ke konkrétním událostem došlo nebo zda takové události zakládají současný závazek. V takových případech účetní jednotka rozhodne, zda současný závazek k rozvahovému dni existuje tak, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni. Na základě těchto průkazných informací účetní jednotka:

a) vykáže rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že k rozvahovému dni současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria vykázání), a

b) zveřejní podmíněný závazek v případě, že je pravděpodobnější, že současný závazek k rozvahovému dni neexistuje a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malý (viz odstavec 86).

Minulá událost

17. Minulá událost, která zakládá současný závazek, se nazývá událostí zakládající závazek. K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající závazek, je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu než závazek vytvořený událostí vypořádat. To platí pouze v případě, že:

a) vypořádání závazku je právně vymahatelné, nebo

b) v případě mimosmluvních závazků vytváří událost (kterou může být krok účetní jednotky) u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka závazek splní.

18. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí účetní jednotky ke konci vykazovaného období a ne její možnou situací v budoucnosti. Proto se nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na působení účetní jednotky v budoucnosti. V rozvaze účetní jednotky jsou vykázány pouze takové závazky, které existují k rozvahovému dni.

19. Jako rezervy jsou vykázány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí, existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky (tj. budoucího vykonávání její činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky účetní jednotky povedou při jejich vypořádání k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch. Obdobně vykáže účetní jednotka rezervu na náklady ukončení provozu ropné věže nebo atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má účetní jednotka povinnost vzniklé škody napravit. Naproti tomu může účetní jednotka zamýšlet nebo být na základě obchodních tlaků nebo požadavků právních předpisů donucena k vynaložení výdajů nezbytných pro působení účetní jednotky konkrétním způsobem v budoucnosti (například vybavení odlučovačů popílku v určitých typech provozů). Vzhledem k tomu, že účetní jednotka může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit, například změnou metod činnosti, nemá k takovým budoucím výdajům současný závazek a nevykazuje z tohoto důvodu rezervu.

20. Závazek se vždy dotýká i druhé strany, vůči které závazek existuje. Na druhou stranu není nezbytné znát identitu subjektu, vůči kterému závazek existuje – ve skutečnosti se může jednat i o závazek vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že závazek zahrnuje povinnosti k jiné straně, nezakládají rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo představenstva mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, pokud nebylo rozhodnutí ještě před rozvahovým dnem dostatečně specifickým způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že účetní jednotka své povinnosti splní.

21. Událost, která bezprostředně nezakládá závazek, jej může vyvolat k pozdějšímu datu, z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu kroků účetní jednotky (například dostatečně specifické veřejné oznámení), které zakládají mimosmluvní závazek. Pokud například dojde k ekologické škodě, nemusí existovat povinnost odstranit její následky. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající závazek, pokud nový právní předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud účetní jednotka veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří mimosmluvní závazek.

22. Pokud se ještě dokončují detaily nového právního předpisu, vzniká závazek pouze v případě, že je platnost právního předpisu prakticky jistá v podobě, v jaké byl zveřejněn jeho návrh. Pro potřeby tohoto standardu je považován takový závazek jako smluvní. Změny v okolnostech provázejících uzákonění právního předpisu mohou být příčinou nemožnosti určit konkrétní událost, na základě které by bylo možno považovat právní předpis za prakticky jistý. V mnoha případech nemůže být uplatnění právního předpisu prakticky jisté, dokud skutečně nevstoupil v platnost.

Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch

23. K tomu, aby závazek splnil požadavky na vykázání, musí existovat nejen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nezbytného k vypořádání tohoto závazku. Pro potřeby tohoto standardu ([1]) jsou odtoky prostředků nebo jiné události považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Pokud není pravděpodobné, že současný závazek existuje, zveřejní účetní jednotka pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající odtok prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš vzdálený (viz odstavec 86).

24. Pokud existuje více podobných závazků (například záruky na výrobky nebo podobné smlouvy), určuje se pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých závazků jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odtoku pro jednotlivou položku může být velmi malá, pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných pro vypořádání skupiny závazků jako celku je dostatečně vysoká. V tomto případě se tedy rezerva vykáže (pokud jsou splněna i ostatní kritéria).

([1]) Interpretace výrazu „pravděpodobný“, který je v tomto standardu chápán jako „pravděpodobnější než nepravděpodobný“, nemusí být nutně používána i v jiných standardech.

Spolehlivý odhad závazku

25. Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a nepodkopává její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykázání rezervy.

26. Ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno vykázat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 86).

Podmíněné závazky

27. Podmíněné závazky účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.

28. Pokud není pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá, zveřejní se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 86.

29. Pokud účetní jednotka ručí za závazek společně a nerozdílně, je ta část závazku, u které se předpokládá, že bude uspokojena ostatními stranami, považována za podmíněný závazek. Účetní jednotka vykáže rezervu pouze na tu část závazku, u které je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.

30. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, kterým se to původně nepředpokládalo. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nestal pravděpodobným. Pokud se stane pravděpodobné, že u určité položky dříve vedené jako podmíněný závazek dojde k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch, vykáže se na ni rezerva v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně pravděpodobnosti došlo (s výjimkou velmi vzácných případů, kdy není možno provést spolehlivý odhad jejich výše).

Podmíněná aktiva

31. Podmíněná aktiva účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.

32. Podmíněné aktivum vzniká obvykle jako důsledek neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které zakládají možnost přítoku ekonomického prospěchu pro účetní jednotku. Příkladem je nárok, který účetní jednotka uplatňuje prostřednictvím právních procesů, jejichž výsledek je nejistý.

33. Podmíněná aktiva se nevykazují v účetních výkazech, protože mohou vést k vykázání zisku, který nebude nikdy realizován. Pokud je však realizace zisku prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je vhodné jeho vykázání.

34. Pokud je přítok ekonomického prospěchu pravděpodobný, zveřejní se podmíněné aktivum tak, jak to vyžaduje odstavec 89.

35. Podmíněná aktiva se průběžně prověřují tak, aby se zajistilo, že jejich vývoj je odpovídajícím způsobem zohledněn v účetní závěrce. Pokud se stane prakticky jisté, že dojde k přítoku ekonomického prospěchu, vykáže se v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně došlo, aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se přítok ekonomického prospěchu stane pravděpodobným, zveřejní účetní jednotka podmíněné aktivum (viz odstavec 89).

OCEŇOVÁNÍ

Nejlepší odhad

36. Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.

37. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání závazku k rozvahovému dni, nebo částka, kterou by k tomuto datu převedla na třetí stranu. Velmi často bude nemožné nebo nepřijatelně nákladné vypořádat nebo převést závazek k rozvahovému dni. Přes tuto skutečnost představuje odhad částky, kterou by účetní jednotka vyplatila pro vypořádání nebo převod závazku, nejlepší odhad výdaje nezbytného k vypořádání současného závazku k rozvahovému dni.

38. Odhady odtoků a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení účetní jednotky, který se opírá o zkušenosti s obdobnými transakcemi a v některých případech o stanoviska nezávislých expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni.

39. Nejistoty spojené s částkou, která má být vykázána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je závazek vyčíslen na základě poměřování všech možných výsledků podle jejich pravděpodobností. Název této statistické metody je „očekávaná hodnota". Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na tom, zda pravděpodobnost ztráty dané částky činí například 60 procent nebo 90 procent. Pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se bod uprostřed pásma.

Příklad

Účetní jednotka prodává zboží se zárukou, na základě které má zákazník kryty veškeré náklady na opravu jakýchkoliv výrobních vad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po koupi. Pokud se vyskytnou drobné závady ve všech prodaných výrobcích, bude to znamenat náklady na opravu ve výši 1 milionu. Pokud se vyskytnou velké závady ve všech prodaných výrobcích, bude to znamenat náklady na opravy ve výši 4 miliony. Ze zkušenosti účetní jednotky v minulosti a budoucího očekávání vyplývá, že v příštím roce nebude mít 75 procent prodaných výrobků žádné vady, 20 procent prodaných výrobků bude mít malé závady a 5 procent prodaných výrobků bude mít velké závady. V souladu s odstavcem 24 bude účetní jednotka posuzovat pravděpodobnost odtoku za všechny záruční závazky jako celek.

Očekávané náklady na opravy činí:

(75 % z nuly) + (20 % z 1 mil.) + (5 % ze 4 mil.) = 400 000

40. Pokud je oceňován individuální závazek, je nejlepším odhadem závazku jediný individuálně stanovený a nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však účetní jednotka v takových případech posuzuje i jiné možné varianty. Pokud jsou ostatní varianty možných výsledků buď převážně vyšší, nebo převážně nižší než nejpravděpodobnější výsledek, je nejlepším odhadem vyšší nebo nižší částka. Pokud například musí účetní jednotka opravit vážnou závadu na zařízení postaveném pro zákazníka, je individuální a nejpravděpodobnější výsledek pro stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši 1 000, rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje podstatná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.

41. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním, protože jsou daňové souvislosti rezerv a jejich změn upraveny ve standardu IAS 12 *Daně ze zisku*.

Rizika a nejistoty

42. Pro dosažení nejlepšího odhadu rezervy se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty, které nevyhnutelně provázejí mnoho souvisejících událostí a okolností.

43. Proměnlivost výsledků je charakterizována rizikem. Vliv rizika může zvyšovat částku, kterou je závazek oceněn. Při rozhodování v podmínkách nejistoty je nezbytné dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Nejistota neopravňuje na druhou stranu nepřiměřenou tvorbu rezerv nebo úmyslné nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na základě opatrnosti, nemůže být tento výsledek účelově použit jako pravděpodobnější, než tomu je ve skutečnosti. Určitá opatrnost je rovněž nezbytná k tomu, aby se zabránilo duplicitnímu zohlednění rizik a nejistot a na ně navazujícímu nadhodnocení rezerv.

44. Zveřejnění nejistot provázejících částku výdajů se provádí podle odst. 85 písm. b).

Současná hodnota

45. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku.

46. Z důvodu časové hodnoty peněz jsou rezervy vztahující se k peněžním odtokům, ke kterým dojde brzy po rozvahovém dni, mnohem nepříznivější než rezervy, jejichž peněžní odtoky jsou ve stejné výši, ale nastanou později. Z tohoto důvodu se rezervy v případech, kdy je tento efekt významný, diskontují.

47. Sazba (nebo sazby) použitá pro diskontování je taková sazba nebo sazby před zdaněním, která odráží současné tržní stanovení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Diskontní sazba (sazby) neodráží rizika, o něž již byly odhady budoucího peněžního toku upraveny.

Budoucí události

48. Budoucí události, které mohou mít vliv na částku nezbytnou k vypořádání závazku, se zohledňují v částce rezervy v případě, že existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde.

49. Očekávané budoucí události mohou být obzvláště důležité při stanovení výše rezerv. Účetní jednotka může například věřit, že náklady na rekultivaci pozemku po ukončení její činnosti budou sníženy vlivem budoucích změn v technologii. Vykázaná částka zohledňuje přiměřená očekávání technicky kvalifikovaných a objektivních pozorovatelů a bere v úvahu veškeré dosažitelné informace o technologii, která bude dostupná v době provádění rekultivace. Z tohoto důvodu je správné vzít v úvahu například očekávané snížení nákladů z důvodu větší zkušenosti v použití existující technologie nebo očekávané náklady z důvodu použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než bylo původně stanoveno. Na druhou stranu účetní jednotka nemůže předpokládat vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud není provázen dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.

50. Dopad možných nových právních předpisů je brán v úvahu při stanovení výše současného závazku v případě, že jsou k dispozici dostatečně objektivní a průkazné informace o tom, že je prakticky jisté, že daný právní předpis vstoupí v platnost. Rozmanitost okolností, ke kterým v praxi dochází, prakticky znemožňuje určit individuální událost poskytující ve všech ohledech takto dostatečně objektivní a průkaznou informaci. Je požadována průkaznost jak v tom, co bude předpis požadovat, tak i v tom, že je prakticky jisté, že vstoupí v platnost a bude v patřičný čas implementován. V mnoha případech neexistuje takto dostatečně objektivní a průkazná jistota až do chvíle, než nový právní předpis vstoupí v platnost.

Očekávané pozbytí aktiv

51. Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu zisky z očekávaného pozbytí aktiv.

52. Zisky z očekávaného pozbytí aktiv se neberou v úvahu při určení výše rezervy ani v případě, že je očekávané pozbytí aktiva úzce spjato s událostí, která je příčinou rezervy. Místo toho vykáže účetní jednotka zisk z očekávaného pozbytí aktiva v okamžiku, který je specifikován standardem, který se zabývá daným aktivem.

NÁHRADY

53. Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou, vykáže se náhrada tehdy a pouze tehdy, pokud je prakticky jisté, že účetní jednotka náhradu obdrží, pokud vypořádá závazek. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem, částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.

54. Ve výsledovce mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázány v čisté výši, tj. snížené o částku vykázaných náhrad.

55. Někdy je účetní jednotka schopna vyhledat jinou stranu, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy (například prostřednictvím pojistných smluv, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Druhá strana může částku vyplacenou účetní jednotkou buď nahradit, nebo částku vyplatit přímo.

56. Ve většině případů zůstává účetní jednotka odpovědná za celou částku, o kterou se jedná, takže v případě, že třetí strana při placení z libovolného důvodu selže, je účetní jednotka povinna vypořádat celou částku sama. V takové situaci se vykáže rezerva ve výši celé částky závazku a pokud je prakticky jisté, že v případě vypořádání závazku účetní jednotkou bude obdržena náhrada, vykáže se tato náhrada jako samostatné aktivum.

57. V některých případech není účetní jednotka zavázána k vynaložení nákladů v případě, že třetí strana selže při placení. V těchto případech nemá účetní jednotka žádný závazek k vynaložení takových nákladů, a nezahrne je tedy do rezervy.

58. Jak je uvedeno v odstavci 29, je závazek, za který ručí účetní jednotka společně a nerozdílně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém je očekáváno, že bude závazek hrazen jinou stranou.

ÚPRAVY REZERV

59. Rezervy se vždy k rozvahovému datu prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický přínos, rezerva se zruší.

60. Pokud je použito diskontování, roste účetní hodnota rezervy v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času. Takové přírůstky se vykáží jako výpůjční náklad.

POUŽITÍ REZERV

61. Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.

62. Proti rezervě je možné stavět pouze takové výdaje, na které byla původně vytvořena. Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně vytvořena pro jiný účel, by zatajilo dopad dvou odlišných skutečností.

APLIKACE PRAVIDEL UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Budoucí provozní ztráty

63. Na budoucí provozní ztráty se rezerva nevykazuje.

64. Budoucí provozní ztráty nesplňují definici závazku uvedenou v odstavci 10 a obecná pravidla uznávání stanovená pro rezervy odstavcem 14.

65. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke snížení hodnoty některých aktiv dané činnosti. Test na snížení hodnoty takových aktiv provede účetní jednotka podle standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

Nevýhodné smlouvy

66. Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí a vykáže jako rezerva.

67. Mnoho smluv (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplývá žádný závazek. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud události učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do působnosti tohoto standardu a je vykázán z ní vyplývající závazek. Zmařené smlouvy, které nejsou nevýhodné, jsou z působnosti tohoto standardu vyňaty.

68. Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy, nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.

69. Dříve, než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, vykáže účetní jednotka veškerá snížení hodnoty aktiv vyčleněných na takovou smlouvu (viz IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*).

Restrukturalizace

70. Níže jsou uvedeny příklady událostí, které mohou spadat pod definici restrukturalizace:

a) prodej nebo ukončení části podnikatelských aktivit;

b) uzavření podnikatelských provozů v některé zemi nebo oblasti nebo přemístění podnikatelských aktivit z jedné země nebo oblasti do jiné;

c) změny ve struktuře vedení účetní jednotky, například zrušení některé úrovně řízení, a

d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti účetní jednotky.

71. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv stanovená odstavcem 14. Odstavce 72–83 určují, jak se obecná kritéria uznávání použijí v případě restrukturalizace.

72. Mimosmluvní závazek provést restrukturalizaci vzniká v případě, že účetní jednotka:

a) má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:

i) obor nebo část oboru, kterým se zabývá,

ii) hlavní místo, kterého se týká,

iii) umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu zrušení jejich míst,

iv) výdaje, které budou vynaloženy, a

v) dobu, kdy bude plán implementován, a

b) u těch, kterých se to týká, vyvolala reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že zahájila implementaci jejího plánu nebo zveřejnila její hlavní rysy těm, kteří jí budou ovlivněni.

73. Průkazná informace o tom, že účetní jednotka zahájila implementaci plánu restrukturalizace, může být podána například demontáží zařízení, prodejem aktiv nebo veřejným oznámením hlavních rysů plánu. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá mimosmluvní závazek restrukturalizovat pouze v případě, je-li provedeno takovým způsobem a natolik podrobně (například stanovením hlavních rysů plánu), že vyvolalo u druhých stran, jako jsou zákazníci, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci), reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

74. K tomu, aby byl plán postačující pro vznik mimosmluvního závazku v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v rámci kterého jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že do zahájení restrukturalizace uplyne dlouhá časová prodleva nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání části jiných stran, že se účetní jednotka k restrukturalizaci skutečně zavázala, protože dlouhý časový úsek dává účetní jednotce možnost své plány změnit.

75. Rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo 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, že u nich vyvolala reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Pokud účetní jednotka zahájí implementaci plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní rysy těm, kterých se dotkne, až po rozvahovém dni, vyžaduje se zveřejnění podle IAS 10 *Události po rozvahovém dni*, pokud je restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky založená na účetních výkazech.

76. Ačkoliv nevzniká mimosmluvní závazek výhradně jen rozhodnutím vedení účetní jednotky, může závazek vzniknout jako důsledek nějaké dřívější události v kombinaci se zmiňovaným rozhodnutím. Například vyjednávání se zástupci zaměstnanců o odstupném nebo s potenciálními kupci části podniku může být s konečnou platností uzavřeno pouze schválením představenstvem. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno jiným stranám, má účetní jednotka mimosmluvní závazek restrukturalizovat, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 72.

77. V některých zemích jsou konečné a nezadatelné rozhodovací pravomoci svěřeny radě, jejíž členy jsou představitelé zájmů odlišných od vedení účetní jednotky (například zaměstnanců), nebo je nezbytné informovat tyto představitele ještě před tím, než o věci rozhodne představenstvo. Vzhledem k tomu, že rozhodování představenstva vyžaduje v takových případech oznámení uvedeným představitelům, může to vést ke vzniku mimosmluvního závazku k provedení restrukturalizace.

78. Z titulu prodeje části podniku nevzniká závazek až do té doby, než se účetní jednotka k prodeji skutečně zaváže, tj. než je uzavřena závazná prodejní smlouva.

79. Dokonce i v případě, kdy účetní jednotka rozhodla o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámila, není tím k uskutečnění prodeje povinována, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Pokud není možno najít kupce, který nabízí přijatelné podmínky, a dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, má účetní jednotka možnost změnit své mínění a začít realizovat ve skutečnosti zcela jiný záměr. Jakmile se dá předpokládat, že prodej části aktivit bude součástí restrukturalizace, provede se test aktiv dané činnosti na znehodnocení podle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Pokud je prodej aktivit pouhou částí restrukturalizace, může mimosmluvní závazek vzniknout jako důsledek ostatních částí restrukturalizace, a to ještě před uzavřením závazné prodejní smlouvy.

80. Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, které jsou současně:

a) nezbytně nutné pro provedení restrukturalizace a

b) nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami účetní jednotky.

81. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například náklady na:

a) přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří budou v práci pokračovat;

b) marketing nebo

c) investice do nových systémů a distribučních sítí.

Tyto výdaje jsou spojeny s budoucím provozováním podnikatelských aktivit a nejsou k rozvahovému dni závazkem z titulu restrukturalizace. Takové výdaje se vykazují na stejném základě, jako kdyby k nim došlo nezávisle na restrukturalizaci.

82. Identifikovatelné budoucí ztráty z běžné činnosti se až do data restrukturalizace nezahrnují do rezervy, pokud nevyplývají z nevýhodné smlouvy tak, jak je stanoveno v odstavci 10.

83. V souladu s odstavcem 51 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci neberou očekávané zisky z pozbytí aktiv v úvahu, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

ZVEŘEJNĚNÍ

84. Pro každou kategorii rezerv účetní jednotka zveřejní:

a) účetní hodnotu na začátku a na konci účetního období;

b) rezervy vytvořené nově v průběhu účetního období včetně přírůstku stávajících rezerv;

c) částky, které byly v průběhu účetního období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě);

d) nevyčerpané částky rezerv, které byly v průběhu účetního období zrušeny, a

e) přírůstky diskontované výše rezervy za účetní období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času, a dopad jakýchkoli změn diskontní sazby.

Srovnatelné informace se nepožadují.

85. Pro každou kategorii rezerv zveřejní účetní jednotka následující informace:

a) stručný popis podstaty závazku a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odtoků ekonomického prospěchu;

b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odtoků. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní účetní jednotka hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí tak, jak je stanoveno odstavcem 48, a

c) částku všech očekávaných náhrad s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad vykázány.

86. Pokud není pravděpodobnost odtoku z důvodu vypořádání příliš malá, zveřejní účetní jednotka pro každou z kategorií podmíněných závazků k rozvahovému dni stručný popis podstaty podmíněného závazku, a pokud je to proveditelné:

a) odhad jeho finančního dopadu, vyčíslený podle odstavců 36–52;

b) nejistoty týkající se výše nebo časového rozvrhu veškerých odtoků a

c) možnost všech případných náhrad.

87. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda podstata položek je dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odst. 85 písm. a) a b) a odst. 86 písm. a) a b). Na tomto základě může být přijatelné zacházet s částkami vztahujícími se k zárukám na různé výrobky jako s jedinou kategorií rezerv, ale nepřijatelné zacházet jako s jedinou kategorií rezerv s částkami vztahujícími se k běžným zárukám a k právním procesům.

88. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavci 84–86 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.

89. V případě, že je pravděpodobný přítok ekonomického prospěchu, zveřejní účetní jednotka stručný popis podstaty podmíněného aktiva k rozvahovému dni, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití pravidel stanovených pro rezervy v odstavcích 36–52.

90. Důležité je, aby zveřejnění informací o podmíněném aktivu zabránilo vzniku zavádějícího dojmu o pravděpodobnosti vzniku zisku.

91. Pokud není některá informace požadovaná v odstavci 86 a 89 zveřejněna, protože je neproveditelné tak učinit, je tato skutečnost uvedena.

92. Ve velmi vzácných případech lze předpokládat, že by zveřejnění některých nebo všech informací požadovaných odstavci 84–89 vedlo k vážnému poškození pozice účetní jednotky ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí účetní jednotka tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně se skutečností a důvodem, proč nebyla informace zveřejněna.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

93. Dopady zavedení tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo i dříve) se vykáží jako úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Účetním jednotkám se doporučuje, ale nejsou nuceny upravit počáteční zůstatek nerozděleného zisku za dříve vykázaná období a přehodnotit srovnatelné údaje. Pokud nebudou srovnatelné údaje přehodnoceny, musí se tato skutečnost zveřejnit.

94. [Zrušen]

DATUM ÚČINNOSTI

95. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotky použijí standard pro období počínající před 1. červencem 1999, pak tuto skutečnost zveřejní.

96. [Zrušen]

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 38

Nehmotná aktiva

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pravidla účetního ošetření nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný standard. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala nehmotné aktivum výlučně tehdy, když jsou splněna uvedená kritéria. Standard také stanoví, jak vyčíslit účetní hodnotu nehmotných aktiv, a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

   a) nehmotných aktiv, která spadají do rozsahu působnosti jiného standardu;

   b) finančních aktiv, která jsou definována v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*;

   c) uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (viz IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*) a

   d) výdajů na vývoj a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

3. Jestliže jiný standard předepisuje pravidla účtování konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se daný standard místo tohoto standardu. Tento standard se například nepoužije pro:

   a) nehmotná aktiva držená účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání (viz IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);

   b) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

   c) leasingy, které patří do působnosti IAS 17 *Leasingy*;

   d) aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

   e) finanční aktiva, která jsou definována v IAS 32. Uznání a oceňování některých finančních aktiv je upraveno v IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*;

   f) goodwill nabytý v podnikové kombinaci (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*);

   g) odložené pořizovací náklady a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 stanoví zvláštní požadavky na zveřejnění těchto odložených pořizovacích nákladů, ale nikoliv těchto nehmotných aktiv. Proto požadavky na zveřejnění stanovené v tomto standardu platí i pro tato nehmotná aktiva;

   h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (nebo zahrnutá do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

4. Některá nehmotná aktiva mohou být umístěna na hmotném nosiči, jako je např. kompaktní disk (v případě počítačového softwaru), právní dokumentace (v případě licence nebo patentu) nebo film. Při určování toho, zda má být konkrétní aktivum, které obsahuje hmotné i nehmotné prvky, posuzováno podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo jako nehmotné aktivum podle tohoto standardu, použije účetní jednotka úsudek k posouzení toho, která složka daného aktiva je podstatnější. Například software pro počítačem řízené strojní zařízení, které nemůže fungovat bez tohoto konkrétního softwaru, se považuje za integrální součást příslušného hardwaru a je s ním zacházeno jako s pozemky, budovami a zařízeními. Totéž platí pro operační systém počítače. V případě, kdy software není nedílnou součástí příslušného hardwaru, považuje se počítačový software za nehmotné aktivum.

5. Tento standard se uplatňuje mimo jiné také na výdaje na reklamu, zaškolení, zahájení činnosti a činnosti výzkumu a vývoje. Činnosti výzkumu a vývoje směřují k vývoji poznatků. Proto, ačkoliv tyto činnosti mohou mít jako výsledek aktivum s hmotnou podstatou (například prototyp), hmotný prvek tohoto aktiva je druhotný ve vztahu k nehmotné složce, kterou se rozumí znalosti ztělesněné v aktivu.

6. Podkladovým aktivem finančního leasingu může být jak hmotné, tak nehmotné aktivum. Po prvotním uznání účtuje nájemce o nehmotném aktivu drženém v rámci finančního leasingu podle tohoto standardu. Práva vyplývající z licenčních smluv pro položky, jako jsou filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva, jsou vyňata z působnosti IAS 17 a patří do rozsahu působnosti tohoto standardu.

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

DEFINICE

8. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;

b) obvykle je možné kdykoliv najít ochotné kupující a prodávající a

c) ceny jsou veřejně dostupné.

Datum sjednání podnikové kombinace je datum, kdy je dosaženo podstatné dohody mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejně obchodovaných účetních jednotek datum veřejného oznámení. V případě nepřátelského převzetí je nejdřívějším datem, ke kterému je dosaženo podstatné dohody mezi kombinujícími stranami, datum, ke kterému dostatečný počet vlastníků nabývaného podniku přijal nabídku nabyvatele na převzetí kontroly nad nabývaným podnikem.

Odepisování je systematické rozložení odepisovatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

Aktivum je zdroj:

a) ovládaný účetní jednotkou v důsledku minulých událostí a

b) u kterého se očekává plynutí budoucích ekonomických užitků do účetní jednotky.

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

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota jiné protihodnoty poskytnuté na pořízení aktiva v době jeho nabytí nebo zhotovení nebo – tam, kde je to na místě – částka přiřazená tomuto aktivu při jeho prvotním uznání podle specifických požadavků jiných IFRS, například IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

Odepisovatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady minus zbytková hodnota aktiva.

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

Hodnota specifická pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, jejichž vznik účetní jednotka očekává z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti, nebo při vypořádání závazku.

Reálná hodnota aktiva je částka, za kterou by mohlo být aktivum směněno mezi znalými a ochotnými stranami v rámci transakce za obvyklých tržních podmínek.

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

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.

Peněžní aktiva jsou držené peníze a aktiva, která budou obdržena, v pevných nebo určitelných peněžních částkách.

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

Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud by aktivum již bylo ve stáří a stavu očekávaném na konci jeho doby použitelnosti.

Doba použitelnosti je:

a) období, po které se očekává, že aktivum bude účetní jednotce k dispozici pro používání, nebo

b) množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

Nehmotná aktiva

9. Účetní jednotky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a zlepšováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně názvů značek a publikačních titulů). Obvyklými příklady takto široce chápaných položek jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, práva na obsluhu hypotéky, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva.

10. Ne všechny položky uvedené v odstavci 9 však splňují definici nehmotného aktiva, tj. identifikovatelnost, ovládání zdroje a existenci budoucích ekonomických užitků. Pokud konkrétní položka spadající do působnosti tohoto standardu nesplňuje definici nehmotného aktiva, vykazují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností do nákladů v období, kdy byly vynaloženy. Jestliže je však položka nabyta v podnikové kombinaci, je součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice (viz odstavec 68).

Identifikovatelnost

11. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, aby bylo odlišitelné od goodwillu. Goodwill získaný v podnikové kombinaci představuje platbu provedenou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána. Tyto budoucí ekonomické užitky mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro uznání v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit při podnikové kombinaci.

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

a) je oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit, a to buď samostatně, nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem, nebo

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

Ovládání aktiva

13. Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže je v její moci získat budoucí ekonomické užitky plynoucí z předmětného zdroje a zamezit ostatním v přístupu k těmto užitkům. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomické užitky z nehmotného aktiva vyplývá obvykle ze zákonných práv, která jsou soudně vymahatelná. V případě, že zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládání aktiva prokázat. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládání aktiva, poněvadž účetní jednotka může být schopna ovládat budoucí ekonomické užitky jiným způsobem.

14. Budoucí ekonomické užitky mohou plynout ze znalosti trhu a technických poznatků. Účetní jednotka ovládá tyto užitky, pokud jsou například poznatky chráněny zákonnými právy typu autorských práv, konkurenční doložkou smluv (kde je dovolena) nebo právní povinností zaměstnanců dodržovat mlčenlivost.

15. Účetní jednotka může mít tým kvalifikovaných pracovníků a může být schopna identifikovat jejich kvalifikační rozvoj, kterého dosáhnou školením a který přinese budoucí ekonomické užitky. Účetní jednotka může také očekávat, že pracovníci budou dávat i nadále své znalosti a dovednosti účetní jednotce k dispozici. Účetní jednotka však obvykle neovládá očekávané budoucí ekonomické užitky plynoucí z týmové práce zkušených pracovníků

a z jejich školení natolik, aby tyto položky splňovaly definici nehmotného aktiva. Obdobně ani specifický řídící nebo technický talent pravděpodobně nesplní definici nehmotného aktiva, pokud není jeho využití a získání souvisejících očekávaných budoucích ekonomických užitků chráněno zákonnými právy a pokud nesplňuje i ostatní části definice.

16. Účetní jednotka může mít portfolio zákazníků nebo podíl na trhu a očekávat, že vzhledem k úsilí věnovanému budování vztahů se zákazníky budou zákazníci s účetní jednotkou obchodovat i nadále. Pokud však neexistují zákonná práva na ochranu nebo jiné způsoby ovládání vztahů se zákazníky nebo věrnosti zákazníků účetní jednotce, účetní jednotka zpravidla nemá dostatečnou kontrolu nad ekonomickými užitky ze vztahů se zákazníky a z jejich věrnosti, aby tyto položky (např. portfolio zákazníků, podíly na trhu, vztahy se zákazníky, věrnost zákazníků) splňovaly definici nehmotných aktiv. Při neexistenci zákonných práv na ochranu vztahů se zákazníky poskytují důkaz, že účetní jednotka je přesto schopna ovládat očekávané budoucí ekonomické užitky plynoucí ze zákaznických vztahů, směnné transakce související s týmiž nebo podobnými nesmluvními zákaznickými vztahy (mimo ty, které jsou součástí podnikové kombinace). Protože takové směnné transakce jsou také důkazem, že vztahy se zákazníky jsou oddělitelné, splňují tyto vztahy se zákazníky definici nehmotného aktiva.

Budoucí ekonomické užitky

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

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

18. Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje, aby účetní jednotka prokázala, že položka splňuje:

a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 8–17) a

b) kritéria uznání (viz odstavce 21–23).

Tento požadavek se týká nákladů, které byly vynaloženy na počátku na pořízení nebo vytvoření nehmotného aktiva vlastní činností, a nákladů vynaložených později na jeho rozšíření, výměnu jeho části nebo údržbu.

19. Odstavce 25–32 se zabývají uplatněním kritérií uznání na samostatně pořízená nehmotná aktiva a odstavce 33–43 se zabývají jejich uplatněním na nehmotná aktiva získaná v podnikové kombinaci. Odstavec 44 se týká prvotního ocenění nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace, odstavce 45–47 se zabývají směnou nehmotných aktiv a odstavce 48–50 ošetřením goodwillu vytvořeného vlastní činností. Odstavce 51–67 se zabývají prvotním uznáním a oceňováním nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.

20. Povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů nejspíše slouží k udržení očekávaných budoucích ekonomických užitků ze stávajícího nehmotného aktiva, a nesplňuje definici nehmotného aktiva a kritéria uznání stanovená tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit následné výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu, a ne podniku jako celku. Proto jsou následné výdaje – výdaje vynaložené po prvotním uznání pořízeného nehmotného aktiva nebo dokončení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností – jen zřídka uznány v účetní hodnotě aktiva. V souladu s odstavcem 63 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak pořízené externě, tak vytvořené vlastní činností) vždy vykazují v hospodářském výsledku při jejich vynaložení. Je to proto, že tyto výdaje nelze odlišit od výdajů na rozvoj podniku jako celku.

21. Nehmotné aktivum se uzná výlučně tehdy, když:

a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky, které jsou přiřaditelné aktivu, poplynou do účetní jednotky, a

b) je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady aktiva.

22. Účetní jednotka musí posoudit pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků pomocí rozumných a doložitelných předpokladů, které představují nejlepší odhad vedení účetní jednotky o souboru ekonomických podmínek, jež budou existovat po dobu použitelnosti aktiva.

23. Účetní jednotka použije úsudek pro posouzení míry jistoty týkající se přítoku budoucích ekonomických užitků, které lze přiřadit využití aktiva, na základě průkazných informací, které jsou k dispozici v okamžiku prvotního uznání, přičemž větší váhu mají podklady z vnějších zdrojů.

24. Nehmotné aktivum se prvotně oceňuje pořizovacími náklady.

Samostatné pořízení

25. Cena, kterou účetní jednotka zaplatí při samostatném pořízení nehmotného aktiva, obvykle odráží očekávání týkající se pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užitky ztělesněné v aktivu poplynou účetní jednotce. Jinými slovy, v pořizovacích nákladech aktiva se odráží efekt pravděpodobnosti. U samostatně pořizovaných nehmotných aktiv se proto pravděpodobnostní kritérium uznání z odst. 21 písm. a) vždy považuje za splněné.

26. Pořizovací náklady samostatně pořízeného nehmotného aktiva lze navíc obvykle spolehlivě ocenit. To platí zejména tehdy, když je úhrada provedena formou peněžních prostředků nebo ostatních peněžních aktiv.

27. Pořizovací náklady samostatně pořízeného nehmotného aktiva se skládají z:

a) jeho nákupní ceny včetně dovozního cla a nerefundovatelných daní zaplacených při nákupu po odečtu obchodních slev a rabatů a

b) jakýchkoliv nákladů přímo přiřaditelných přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití.

28. Příklady přímo přiřaditelných pořizovacích nákladů jsou:

a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány v IAS 19) vznikající přímo z uvádění aktiva do provozního stavu;

b) honorář pro odborníky vznikající přímo z uvádění aktiva do jeho provozního stavu a

c) náklady na odzkoušení správné funkčnosti aktiva.

29. Příklady výdajů, které nejsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva:

a) náklady na zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);

b) náklady na provozování podnikatelské činnosti na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců) a

c) správní a jiné obecné režijní náklady.

30. Uznávání nákladů do účetní hodnoty nehmotného aktiva končí, jakmile je aktivum ve stavu nezbytném k tomu, aby mohlo být provozováno způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto se náklady na používání nebo zavádění nehmotného aktiva na jiném místě nezahrnují do účetní hodnoty tohoto aktiva. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty nehmotného aktiva:

a) náklady vynaložené, když je již aktivum schopno provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, ale ještě nebylo do provozu uvedeno, a

b) počáteční provozní ztráty, například ztráty vznikající, než se vytvoří poptávka po výstupu z příslušného aktiva.

31. V souvislosti s vývojem nehmotného aktiva dochází k činnostem, které nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu nutného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Tyto vedlejší činnosti se mohou vyskytnout před vývojovými činnostmi nebo v jejich průběhu. Protože nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu potřebného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, jsou výnosy a související náklady vztahující se k těmto činnostem uznány okamžitě v hospodářském výsledku a zahrnuty v odpovídajících kategoriích nákladů a výnosů.

32. Pokud je platba za nehmotné aktivum odložena na delší než běžný termín splatnosti, je pořizovacím nákladem hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je vykázán jako úrokový náklad po dobu do splatnosti, pokud není aktivován v souladu s přístupem pro aktivaci povoleným v IAS 23 *Výpůjční náklady*.

Pořízení jako součást podnikové kombinace

33. Pokud je nehmotné aktivum nabyto v podnikové kombinaci, pak v souladu s IFRS 3 jsou pořizovací náklady tohoto nehmotného aktiva rovny jeho reálné hodnotě k datu akvizice. Reálná hodnota nehmotného aktiva odráží tržní očekávání týkající se pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užitky z aktiva poplynou do účetní jednotky. Jinými slovy, ve vyčíslení reálné hodnoty nehmotného aktiva se odráží efekt pravděpodobnosti. Proto se u nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci považuje pravděpodobnostní kritérium uznání z odst. 21 písm. a) vždy za splněné.

34. Nabyvatel proto podle tohoto standardu a IFRS 3 uzná k datu pořízení odděleně od goodwillu nehmotné aktivum nabývaného podniku, pokud lze reálnou hodnotu aktiva spolehlivě ocenit, bez ohledu na to, zda bylo aktivum před podnikovou kombinací nabývaným podnikem vykázáno. To znamená, že nabyvatel odděleně od goodwillu uzná jako aktivum probíhající výzkumný a vývojový projekt nabývaného podniku, pokud tento projekt splňuje definici nehmotného aktiva a jeho reálnou hodnotu lze spolehlivě určit. Probíhající výzkumný a vývojový projekt nabývaného podniku splňuje definici nehmotného aktiva tehdy, pokud:

a) splňuje definici aktiva a

b) je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Oceňování reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci

35. Reálná hodnota nehmotných aktiv nabytých v podnikových kombinacích může být běžně dostatečně spolehlivě oceněna, aby mohla být aktiva uznána odděleně od goodwillu. Pokud u odhadů používaných pro ocenění reálné hodnoty nehmotného aktiva existuje rozsah možných výsledků s různými pravděpodobnostmi, tato nejistota vstupuje do ocenění reálné hodnoty aktiva, a tedy neprokazuje nemožnost spolehlivého ocenění reálné hodnoty. Pokud má nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci konečnou dobu použitelnosti, existuje vyvratitelný předpoklad, že jeho reálná hodnota je spolehlivě ocenitelná.

36. Nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci může být oddělitelné, ale pouze společně se souvisejícím hmotným nebo nehmotným aktivem. Například název časopisu nelze prodat odděleně od související databáze předplatitelů nebo obchodní značka přírodní pramenité vody může souviset s určitým pramenem, a nelze ji tedy prodat odděleně od tohoto pramene. V takových případech nabyvatel uzná takovou skupinu aktiv odděleně od goodwillu jako jediné aktivum, pokud nejsou individuální reálné hodnoty aktiv ve skupině spolehlivě ocenitelné.

37. Podobně termíny „značka“ a „obchodní název“ se často používají jako synonyma pro ochrannou známku a jiná označení. Tyto pojmy jsou však obecnými marketingovými termíny běžně používanými pro skupinu vzájemně se doplňujících aktiv, jako je obchodní značka (nebo značka služby) a její související obchodní jméno, vzorce, recepty a technologické postupy. Nabyvatel uzná skupinu vzájemně se doplňujících nehmotných aktiv tvořících značku jako jediné aktivum, pokud nejsou individuální reálné hodnoty těchto vzájemně se doplňujících aktiv spolehlivě ocenitelné. Pokud jsou individuální reálné hodnoty vzájemně se doplňujících aktiv spolehlivě ocenitelné, může je nabyvatel uznat jako jediné aktivum, jestliže mají podobnou dobu použitelnosti.

38. Jedinými okolnostmi, za kterých nemusí být možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci, jsou ty, kdy nehmotné aktivum vzniká ze zákonných nebo jiných smluvních práv a je buď:

a) neoddělitelné, nebo

b) je oddělitelné, ale neexistují průkazné informace o minulých směnných transakcích stejných nebo podobných aktiv a jiným způsobem odhadnutá reálná hodnota by závisela na proměnných, které nejsou změřitelné.

39. Nejspolehlivějším odhadem reálné hodnoty nehmotného aktiva jsou kótované tržní ceny na aktivním trhu (viz také odstavec 78). Vhodnou tržní cenou je obvykle i aktuální nabízená cena. Pokud nejsou aktuální nabízené ceny k dispozici, je možno využít jako základu pro odhad reálné hodnoty cenu poslední obdobné transakce, a to za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických podmínek mezi datem transakce a datem, ke kterému je odhadována reálná hodnota aktiva.

40. Jestliže pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh, je jeho reálnou hodnotou částka, kterou by účetní jednotka za aktivum zaplatila k datu pořízení v transakci uskutečněné za obvyklých tržních podmínek mezi znalými a ochotnými stranami na základě nejlepších dostupných informací. Při stanovování této částky účetní jednotka posuzuje výsledky nedávných transakcí týkajících se podobných aktiv.

41. Je možné, že účetní jednotky, které pravidelně kupují a prodávají unikátní nehmotná aktiva, vyvinuly postupy pro odhadování jejich reálné hodnoty nepřímým způsobem. Tyto techniky mohou být použity pro prvotní ocenění nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci, pokud je jejich cílem odhadnout reálnou hodnotu a jestliže berou v úvahu běžné transakce a zvyklosti v oboru činnosti, do kterého aktivum náleží. Tyto techniky podle situace zahrnují:

a) použití násobků odrážejících běžné tržní transakce na ukazatele, které řídí ziskovost aktiva (např. tržby, podíly na trhu a provozní zisk), nebo na tok licenčních poplatků, který by mohl plynout z prodeje licencí k nehmotnému aktivu jiným stranám v transakci uskutečněné za obvyklých tržních podmínek (jako v přístupu „osvobození od licenčních poplatků“), nebo

b) diskontování odhadovaných budoucích čistých peněžních toků plynoucích z aktiva.

Následné výdaje na pořízený probíhající výzkumný a vývojový projekt

42. Náklady na výzkum a vývoj, které:

a) se vztahují k probíhajícímu výzkumnému a vývojovému projektu pořízenému samostatně nebo v podnikové kombinaci a uznanému jako nehmotné aktivum a

b) jsou vynaloženy po pořízení tohoto projektu,

budou účtovány v souladu s odstavci 54–62.

43. Uplatnění požadavků odstavců 54–62 znamená, že následné výdaje na probíhající výzkumný a vývojový projekt, pořízený samostatně nebo v podnikové kombinaci a uznaný jako nehmotné aktivum, jsou:

a) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na výzkum;

b) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na vývoj, které nesplňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum podle odstavce 57, a

c) připočteny do účetní hodnoty pořízeného probíhajícího výzkumného a vývojového projektu, pokud se jedná o výdaje na vývoj, které splňují kritéria pro uznání podle odstavce 57.

Pořízení prostřednictvím státní dotace

44. V některých případech může být nehmotné aktivum nabyto zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. K tomu může dojít tehdy, když stát přidělí účetní jednotce nebo na ni převede nehmotná aktiva, jako jsou letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Podle IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory* si může účetní jednotka zvolit a prvotně uznat jak nehmotné aktivum, tak dotaci v reálné hodnotě. Pokud se účetní jednotka nerozhodne uznat aktivum prvotně v reálné hodnotě, uzná jej prvotně v nominální částce (podle jiného přístupu povoleného v IAS 20) zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití.

Směny aktiv

45. Jedno nebo více nehmotných aktiv lze získat směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se sice zabývá jednoduchou směnou jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny směny popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady takového nehmotného aktiva se oceňují v reálné hodnotě, ledaže a) směnná transakce nemá komerční podstatu nebo b) reálná hodnota nabytého ani přenechaného aktiva není spolehlivě ocenitelná. Nabyté aktivum je tímto způsobem oceňováno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže okamžitě odúčtovat přenechané aktivum. Pokud nelze nabyté aktivum ocenit v reálné hodnotě, oceňují se jeho pořizovací náklady účetní hodnotou přenechaného aktiva.

46. Účetní jednotka určí, zda má směnná transakce komerční podstatu, zvážením míry, do jaké lze očekávat změnu jejích budoucích peněžních toků v důsledku transakce. Směnná transakce má komerční podstatu, pokud:

a) parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků z nabytého aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva, nebo

b) pro účetní jednotku specifická hodnota té části činnosti účetní jednotky, která je transakcí ovlivněna, se v důsledku směny změní a

c) rozdíl v případě písmene a) nebo b) je v poměru k reálné hodnotě směněných aktiv významný.

Pro účely určení, zda má směnná transakce komerční podstatu, musí být pro účetní jednotku specifická hodnota té části činnosti účetní jednotky, která je transakcí ovlivněna, založena na peněžních tocích po zdanění. Výsledek těchto analýz může být zřejmý bez toho, aby účetní jednotka musela provádět podrobné propočty.

47. Odst. 21 písm. b) určuje, že podmínkou pro uznání nehmotného aktiva je jeho spolehlivá ocenitelnost. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, je možné spolehlivě vyčíslit, když a) variabilita rozsahu rozumných odhadů reálné hodnoty tohoto aktiva není významná nebo b) pravděpodobnosti

jednotlivých odhadů v rámci rozsahu lze rozumně posoudit a použít pro odhad reálné hodnoty. Pokud je účetní jednotka schopna spolehlivě určit reálnou hodnotu nabytého nebo přenechaného aktiva, použije se pro ocenění pořizovacích nákladů reálná hodnota přenechaného aktiva, ledaže je reálná hodnota nabytého aktiva zřejmější.

Goodwill vytvořený vlastní činností

48. Goodwill vytvořený vlastní činností nesmí být uznán jako aktivum.

49. V některých případech jsou vynaloženy výdaje s cílem vytvořit budoucí ekonomické užitky, ale jejich výsledkem není nehmotné aktivum, které splňuje kritéria tohoto standardu pro uznání. Tyto výdaje jsou často charakterizovány jako takové, které přispívají ke goodwillu vytvořenému vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (tj. není oddělitelný ani nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) ovládaný účetní jednotkou, který lze spolehlivě ocenit pořizovacími náklady.

50. Rozdíly mezi tržní hodnotou účetní jednotky a účetní hodnotou jejích identifikovatelných čistých aktiv zjištěné v jakémkoliv okamžiku jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují hodnotu účetní jednotky. Takové rozdíly však nepředstavují pořizovací náklady nehmotných aktiv ovládaných účetní jednotkou.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

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

a) určit, zda a kdy se jedná o identifikovatelné aktivum, které vytvoří očekávané budoucí ekonomické užitky, a

b) spolehlivě určit pořizovací náklady tohoto aktiva. V některých případech není možno odlišit náklady spojené s vytvořením nehmotného aktiva vlastní činností od nákladů na zachování nebo zlepšení goodwillu vytvořeného vlastní činností nebo od nákladů na běžné každodenní provozní činnosti.

Z tohoto důvodu kromě splnění obecných požadavků pro uznání a prvotní ocenění nehmotného aktiva účetní jednotka uplatní na všechna nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností požadavky a pokyny uvedené v odstavcích 52–67.

52. Pro posouzení toho, zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria uznání, účetní jednotka klasifikuje aktiva na vytvořená:

a) ve fázi výzkumu a

b) ve fázi vývoje.

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

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

Fáze výzkumu

54. Žádné nehmotné aktivum vznikající jako výsledek výzkumu (nebo fáze výzkumu v rámci interního projektu) nesmí být uznáno. Výdaje na výzkum (nebo na fázi výzkumu v rámci interního projektu) se vykazují do nákladů v období, ve kterém vznikly.

55. Ve fázi výzkumu v rámci interního projektu nemůže účetní jednotka doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Proto jsou výdaje na výzkum vykázány do nákladů v období, ve kterém vznikly.

56. Příklady výzkumných činností jsou:

a) činnosti zaměřené na získání nových poznatků;

b) vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků;

c) hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb;

d) formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

Fáze vývoje

57. Nehmotné aktivum vznikající jako výsledek vývoje (nebo fáze vývoje v rámci interního projektu) se uznává jako aktivum výlučně tehdy, když je účetní jednotka schopna prokázat všechny následující skutečnosti:

a) technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, takže bude možné ho používat nebo prodat;

b) svůj záměr dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo prodat;

c) svou schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodat;

d) způsob, jakým bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Kromě jiného může účetní jednotka prokázat existenci trhu pro výstup z použití nehmotného aktiva nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, pokud bude používáno interně, jeho užitečnost;

e) dostupnost odpovídajících technických, finančních a ostatních zdrojů pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva;

f) svou schopnost spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje.

58. Ve vývojové fázi interního projektu je možné za určitých okolností nehmotné aktivum identifikovat a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Je to proto, že vývojová fáze projektu je pokročilejší než výzkumná fáze.

59. Příklady vývojových činností jsou:

a) návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím;

b) návrh nástrojů, přípravků, forem a matric u nových technologií;

c) návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu;

d) návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.

60. Za účelem prokázání, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, odhadne účetní jednotka na základě zásad IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* budoucí ekonomické užitky, které mají být z aktiva získány. Pokud bude aktivum vytvářet ekonomické užitky pouze v kombinaci s jinými aktivy, aplikuje se koncept penězotvorných jednotek stanovený v IAS 36.

61. Dostupnost zdrojů pro dokončení, využití a získávání užitků z nehmotného aktiva může být prokázána například pomocí podnikatelského plánu, který poukazuje na nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopnost účetní jednotky takové zdroje zabezpečit. V určitých případech může účetní jednotka prokázat dostupnost externích finančních zdrojů i potvrzením věřitelů o jejich ochotě záměr financovat.

62. Kalkulační systém účetní jednotky často umožňuje spolehlivě ocenit náklady na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, jako jsou mzdy a ostatní výdaje vynaložené na zabezpečení autorských práv nebo licencí či vývoj počítačového softwaru.

63. Značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, které jsou vytvořené vlastní činností, nesmějí být uznány jako nehmotná aktiva.

64. Výdaje vynaložené na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, vytvořené vlastní činností, nelze odlišit od nákladů na rozvoj podniku jako celku. Proto takové položky nejsou uznány jako nehmotná aktiva.

Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností

65. Pořizovacími náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou pro účely odstavce 24 celkové výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro uznání uvedená v odstavcích 21, 22 a 57. Odstavec 71 zakazuje zpětnou aktivaci výdajů dříve uznaných do nákladů.

66. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při tvorbě nehmotného aktiva;

b) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány v IAS 19 Zaměstnanecké požitky) plynoucí z tvorby nehmotného aktiva;

c) poplatky za registraci zákonného práva;

d) odpisy patentů a licencí, které se používají k tvorbě nehmotného aktiva.

IAS 23 stanoví kritéria pro uznání úroků jako součásti pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.

67. Níže uvedené položky nejsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností:

a) prodejní, správní a ostatní obecné režijní výdaje, pokud tyto výdaje nejsou přímo přiřaditelné k přípravě aktiva pro použití;

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

c) výdaje na zaškolení zaměstnanců pro práci s aktivem.

Příklad ilustrující odstavec 65

Účetní jednotka vyvíjí nový výrobní postup. V roce 20X5 vznikly výdaje ve výši 1 000 MJ ([a]), z toho 900 MJ bylo vynaloženo před 1. prosincem 20X5 a 100 MJ v období od 1. prosince 20X5 do 31. prosince 20X5. Účetní jednotka může prokázat, že 1. prosince 20X5 výrobní postup splnil kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum. Zpětně získatelná částka know-how ztělesněného ve výrobním postupu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení postupu před dosažením jeho použitelnosti) je odhadnuta na 500 MJ.

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

V průběhu roku 20X6 vznikly výdaje ve výši 2 000 MJ. Na konci roku 20X6 je zpětně získatelná částka know-how ztělesněného ve výrobním postupu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na jeho dokončení před dosažením jeho použitelnosti) odhadnuta na 1 900 MJ.

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

([a]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách" (MJ).

UZNÁNÍ NÁKLADŮ

68. Výdaje na položku nehmotného aktiva se uznávají jako náklady v období, kdy vzniknou, ledaže:

a) jsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňuje kritéria uznání (viz odstavce 18–67), nebo

b) tato položka je získána v rámci podnikové kombinace a nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. V tomto případě tyto výdaje (zahrnuté v nákladech podnikové kombinace) tvoří součást částky přiřazené goodwillu k datu akvizice (viz IFRS 3).

69. V některých případech jsou sice vynaloženy výdaje s cílem zajistit pro účetní jednotku budoucí ekonomické užitky, ale není získáno ani vytvořeno nehmotné ani jiné aktivum, které by mohlo být uznáno. V těchto případech jsou výdaje uznány jako náklad v období, ve kterém vznikly. Například výdaje na výzkum se vykazují jako náklady tehdy, kdy jsou vynaloženy, pokud netvoří součást nákladů podnikové kombinace (viz odstavec 54). Příklady ostatních výdajů, které jsou uznány jako náklad v období, kdy vznikly, jsou:

a) výdaje na zahájení činnosti (zřizovací výdaje), pokud nejsou takové výdaje zahrnuty do pořizovacích nákladů jednotlivých pozemků, budov a zařízení v souladu s IAS 16. Zřizovací výdaje mohou obsahovat náklady na založení společnosti, jako jsou právní a administrativní poplatky vynaložené při zakládání právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny nebo pobočky (náklady před otevřením) nebo výdaje na zahájení nového provozu nebo výroby nového produktu nebo zavedení nového výrobního postupu (předvýrobní náklady);

b) výdaje na školení;

c) výdaje na reklamní a propagační činnosti;

d) výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky.

70. Odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za dodávku zboží nebo služeb byla provedena dříve než vlastní dodávka zboží nebo poskytnutí služeb.

V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány

71. Výdaje na položku nehmotného aktiva, které byly prvotně uznány jako náklady, nesmějí být uznány jako součást pořizovacích nákladů nehmotného aktiva k pozdějšímu datu.

OCEŇOVÁNÍ PO UZNÁNÍ

72. Účetní jednotka si jako své účetní pravidlo zvolí buď model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 74, nebo model přeceňování podle odstavce 75. Pokud bude nehmotné aktivum vykázáno pomocí modelu přeceňování, všechna ostatní aktiva ve stejné skupině musí být vykázána pomocí téhož modelu, ledaže pro tato aktiva neexistuje aktivní trh.

73. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky. Položky v rámci jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně, aby přeceňování aktiv nebylo prováděno selektivně a aby v účetních výkazech nebyly vykazovány částky, které představují směsici pořizovacích nákladů a hodnot k různým datům.

Model oceňování pořizovacími náklady

74. Nehmotné aktivum se po prvotním uznání oceňuje pořizovacími náklady sníženými o jakékoliv kumulované odpisy a jakékoliv kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Model přeceňování

75. Nehmotné aktivum se po prvotním uznání vykazuje v přeceněné hodnotě, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění snížené o jakékoliv následné kumulované odpisy a jakékoliv následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pro přecenění v souladu s tímto standardem musí být reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh. Přecenění se musí provádět tak pravidelně, aby se k rozvahovému dni účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty.

76. Model přecenění neumožňuje:

a) přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva, nebo

b) prvotní uznání nehmotných aktiv v jiném ocenění než pořizovacími náklady.

77. Model přeceňování se používá poté, co bylo aktivum prvotně oceněno pořizovacími náklady. Jestliže však jako aktivum byla uznána pouze část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, protože aktivum nesplňovalo kritéria uznání, dokud nedosáhlo částečného dokončení procesu své tvorby (viz odstavec 65), je možno model přecenění použít pro celé aktivum. Model přeceňování je také možno použít pro nehmotné aktivum, které bylo získáno prostřednictvím státní dotace a bylo uznáno v nominální částce (viz odstavec 44).

78. Je neobvyklé, aby pro nehmotné aktivum existoval aktivní trh, který splňuje charakteristiky uvedené v odstavci 8, i když to nastat může. Za určitých okolností může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, povolení pro lov ryb nebo výrobní kvóty. Aktivní trh však nemůže existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo ochranné známky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné. Rovněž platí, že ačkoliv jsou nehmotná aktiva předmětem koupě a prodeje, smlouvy se vyjednávají mezi konkrétními prodávajícími a kupujícími a tyto transakce nejsou příliš časté. Z těchto důvodů nemůže být cena zaplacená za určité aktivum dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty jiného aktiva. Tyto ceny navíc často nejsou veřejně dostupné.

79. Frekvence přecenění závisí na změnách reálných hodnot nehmotných aktiv, která jsou přeceňována. Pokud se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je přecenění nezbytné. U některých aktiv dochází ke značným změnám v reálných hodnotách, a proto je nutné jejich každoroční přeceňování. Takto časté přeceňování naopak není nutné u nehmotných aktiv, jejichž reálné hodnoty se nemění příliš významným způsobem.

80. Jestliže se nehmotné aktivum přeceňuje, kumulované odpisy k datu přecenění jsou buď:

a) přepočteny poměrně ke změně hrubé účetní hodnoty aktiva, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná přeceněné částce, nebo

b) eliminovány proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku.

81. Jestliže nehmotné aktivum ve skupině přeceňovaných nehmotných aktiv nelze přecenit, protože pro něj neexistuje aktivní trh, vykazuje se toto aktivum v pořizovacích nákladech snížených o jakékoliv kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.

82. Jestliže reálnou hodnotu přeceněného aktiva již nadále nelze stanovit odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva bude jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění odkazem na aktivní trh, snížená o jakékoliv následné kumulované odpisy a jakékoliv následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

83. Skutečnost, že pro přeceněné nehmotné aktivum již neexistuje aktivní trh, může znamenat, že by aktivum mohlo být znehodnoceno a že vyžaduje test na snížení hodnoty podle IAS 36.

84. Jestliže může být reálná hodnota aktiva stanovena odkazem na aktivní trh k datu následujícího ocenění, použije se model přeceňování od tohoto data.

85. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení připsáno přímo ve prospěch vlastního kapitálu v položce fond z přecenění. Toto zvýšení však bude vykázáno v hospodářském výsledku v rozsahu, v jakém ruší snížení účetní hodnoty z přecenění téhož aktiva, které bylo v hospodářském výsledku vykázáno dříve.

86. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, je toto snížení vykázáno v hospodářském výsledku. Toto snížení však bude zúčtováno přímo proti vlastnímu kapitálu v položce fond z přecenění do výše případného aktivního zůstatku fondu z přecenění týkajícího se téhož aktiva.

87. Když se přírůstek z přecenění realizuje, může být kumulativní fond z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden přímo do nerozděleného zisku. Celý přírůstek se může realizovat při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku se však může realizovat využitím aktiva při činnosti účetní jednotky; v takovém případě je částka realizovaného přírůstku dána rozdílem mezi odpisy z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy, které by byly vypočteny z historických pořizovacích nákladů aktiva. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku se neprovádí přes výsledovku.

DOBA POUŽITELNOSTI

88. Účetní jednotka posoudí, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitá, a pokud je konečná, pak stanoví její délku nebo počet výstupů z používání aktiva do konce jeho doby použitelnosti. Nehmotné aktivum účetní jednotka považuje za aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, pokud na základě analýzy všech relevantních faktorů není možno dohlédnout konce období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch účetní jednotky.

89. Vykazování nehmotného aktiva je založeno na době jeho použitelnosti. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti je odepisováno (viz odstavce 97–106), zatímco nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti odepisováno není (viz odstavce 107–110). Názorné příklady připojené k tomuto standardu ilustrují určování doby použitelnosti různých nehmotných aktiv a následné vykazování těchto aktiv na základě určení jejich doby použitelnosti.

90. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je nutno vzít v úvahu řadu faktorů, mezi něž patří:

a) očekávané využití aktiva v účetní jednotce a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným manažerským týmem;

b) typický životní cyklus aktiva vycházející z veřejně dostupných informací o odhadu použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem;

c) technické, technologické, komerční a ostatní druhy opotřebení nebo zastarání;

d) stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výstupem z aktiva;

e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;

f) úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a úmysl účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout;

g) doba ovládání aktiva a právní nebo obdobná omezení využití aktiva, např. doba platnosti souvisejících nájemních smluv;

h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky.

91. Termín „neurčitá“ neznamená „nekonečná“ doba použitelnosti. Doba použitelnosti nehmotného aktiva zohledňuje pouze úroveň budoucích nákladů na údržbu potřebných pro udržení aktiva a jeho standardního výkonu posouzenou v době odhadování doby použitelnosti aktiva a schopnost a úmysl účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout. Závěr, že doba použitelnosti nehmotného aktiva je neurčitá, by neměl záviset na plánovaných budoucích výdajích přesahujících výdaje potřebné pro udržení standardního výkonu aktiva.

92. Vzhledem ke zkušenosti s rychlostí technologických změn dochází k relativně rychlému zastarávání softwaru a mnohých jiných nehmotných aktiv. Proto je pravděpodobné, že jejich doba použitelnosti bude krátká.

93. Doba použitelnosti nehmotného aktiva může být velmi dlouhá nebo dokonce neurčitá. Nejistota je důvodem k opatrnosti při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva, avšak neospravedlňuje stanovení doby, která je nereálně krátká.

94. Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které vzniklo na základě smluvních nebo jiných zákonných práv, nesmí překročit dobu existence těchto smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší v závislosti na době, po kterou účetní jednotka předpokládá užívání tohoto aktiva. Pokud smluvní nebo jiná zákonná práva byla udělena na omezenou dobu, která může být obnovena, zahrnuje doba použitelnosti aktiva i dobu možného obnovení práv, pouze pokud jsou k dispozici průkazné informace dokládající, že účetní jednotka může obnovu provést bez vynaložení dalších významných nákladů.

95. Dobu použitelnosti nehmotného aktiva ovlivňují jak ekonomické, tak právní faktory. Ekonomické faktory určují období, po které bude účetní jednotka přijímat ekonomické užitky z užívání aktiva. Právní faktory mohou omezit období, po které účetní jednotka ovládá přístup k těmto ekonomickým užitkům. Doba použitelnosti se stanovuje jako kratší z období určených těmito faktory.

96. Existence mj. následujících faktorů naznačuje, že účetní jednotka by měla být schopna obnovit smluvní nebo jiná zákonná práva bez vynaložení významných nákladů:

a) existuje důkaz vycházející dle možností z minulých zkušeností, že smluvní nebo jiná zákonná práva budou obnovena. Pokud obnovení závisí na souhlasu třetí strany, zahrnuje tento důkaz i důkaz o tom, že třetí strana souhlas vydá;

b) existuje důkaz, že budou splněny veškeré podmínky nezbytné pro dosažení obnovy, a

c) náklady účetní jednotky na obnovu nejsou významné v porovnání s budoucími ekonomickými užitky očekávanými účetní jednotkou v důsledku obnovy.

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

NEHMOTNÁ AKTIVA S KONEČNOU DOBOU POUŽITELNOSTI

Doba odepisování a odpisová metoda

97. Odepisovatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být rozložena systematicky na celé období jeho použitelnosti. Odepisování nehmotného aktiva začne od okamžiku, kdy je aktivum k dispozici pro používání, tedy jakmile je aktivum na místě a ve stavu nezbytném pro jeho provozování způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Odepisování nehmotného aktiva skončí ke dřívějšímu z těchto dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené k prodeji (nebo zařazeno do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5, nebo datum, kdy je aktivum odúčtováno. Použitá odpisová metoda vychází ze způsobu, jakým bude účetní jednotka spotřebovávat budoucí ekonomické užitky z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou vykázány v hospodářském výsledku daného období, pokud je tento nebo jiný standard nedovoluje nebo nepožaduje zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.

98. Pro systematické rozložení odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různé odpisové metody. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, metoda snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Použitá metoda se vybírá na základě očekávaného způsobu spotřeby očekávaných budoucích ekonomických užitků z aktiva a zůstává ve všech účetních obdobích jednotná, ledaže se změní způsob spotřeby budoucích

ekonomických užitků z tohoto aktiva. Pouze zřídka, pokud vůbec někdy, je možno přesvědčivě zdůvodnit odpisovou metodu u nehmotných aktiv s konečnou dobou použitelnosti, jejímž výsledkem je nižší částka akumulovaných odpisů než podle lineární metody.

99. Odpisy se obvykle uznávají v hospodářském výsledku. Někdy se však budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebují na vytvoření jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu tvoří součást pořizovacích nákladů tohoto jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě. Odpisy nehmotných aktiv využitých ve výrobním procesu například zvyšují účetní hodnotu zásob (viz IAS 2 *Zásoby*).

Zbytková hodnota

100. Zbytková hodnota nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti je nulová, ledaže:

a) existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti, nebo

b) existuje aktivní trh pro toto aktivum a:

i) zbytková hodnota může být určena odkazem na tento trh a

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

101. Odepisovatelná částka aktiva s konečnou dobou použitelnosti je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota jiná než nulová znamená, že účetní jednotka očekává, že vyřadí nehmotné aktivum před koncem jeho ekonomické životnosti.

102. Odhad zbytkové hodnoty aktiva je založen na částce, kterou je možno získat z vyřazení aktiva, určené podle cen převládajících v okamžiku odhadu pro prodej podobných aktiv, která dosáhla konce své doby použitelnosti a byla používána za podmínek podobných podmínkám, za nichž bude používáno aktivum, pro něž je odhad tvořen. Zbytková hodnota je přezkoumávána minimálně na konci každého účetního období. Změna zbytkové hodnoty aktiva se účtuje jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

103. Zbytková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit až na částku rovnou účetní hodnotě daného aktiva nebo vyšší. Pokud se tak stane, je odepisovaná částka aktiva rovna nule až do okamžiku, kdy se jeho zbytková hodnota sníží pod jeho účetní hodnotu.

Přezkoumání doby odepisování a odpisové metody

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

105. V průběhu životnosti nehmotného aktiva se může zjistit, že doba použitelnosti není stanovena vhodně. Například uznání ztráty ze snížení hodnoty může znamenat, že je třeba změnit i dobu odepisování.

106. V průběhu času se může změnit předpokládaný způsob přílivu ekonomických užitků z nehmotného aktiva plynoucích do účetní jednotky. Například se může zjistit, že metoda snižujícího se základu je vhodnější než metoda lineární. Jiným příkladem je, když využití práv plynoucích z licence je odloženo z důvodu nedořešení jiných částí podnikatelského plánu. V tomto případě je možné, že ekonomické užitky plynoucí z aktiva budou získány až v pozdějším období.

NEHMOTNÁ AKTIVA S NEURČITOU DOBOU POUŽITELNOSTI

107. Nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisuje.

108. V souladu s IAS 36 musí účetní jednotka testovat nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti na snížení hodnoty porovnáváním jeho zpětně získatelné částky s jeho účetní hodnotou

a) každoročně a

b) kdykoliv se objeví náznak, že hodnota nehmotného aktiva mohla poklesnout.

Přezkoumání posouzení doby použitelnosti

109. Dobu použitelnosti nehmotného aktiva, které se neodepisuje, je nutno přezkoumávat v každém účetním období, aby se zjistilo, zda stále trvají okolnosti, za kterých byla doba použitelnosti tohoto aktiva posouzena jako neurčitá. Pokud již netrvají, musí být zaúčtována změna posouzení doby použitelnosti z neurčité na konečnou jako změna v účetním odhadu podle IAS 8.

110. Podle IAS 36 přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčité na konečnou může být indikátorem jeho znehodnocení. Proto musí účetní jednotka provést test na snížení hodnoty aktiva porovnáním jeho zpětně získatelné částky určené podle IAS 36 s jeho účetní hodnotou a uznáním případného převisu účetní hodnoty nad zpětně získatelnou částkou jako ztráty ze snížení hodnoty aktiva.

ZPĚTNÁ ZÍSKATELNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

111. Pro určení toho, zda došlo ke snížení hodnoty nehmotného aktiva, se postupuje podle IAS 36. Uvedený standard vysvětluje, kdy a jak má účetní jednotka přezkoumávat účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje jejich zpětně získatelnou částku a kdy uznává nebo ruší ztráty ze snížení hodnoty.

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

112. Nehmotné aktivum musí být odúčtováno:

a) při vyřazení, nebo

b) když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

113. Zisk nebo ztráta vznikající z odúčtování nehmotného aktiva se určují jako rozdíl mezi případným čistým výtěžkem z vyřazení a účetní hodnotou aktiva. Vykáže se v hospodářském výsledku v období, kdy je aktivum odúčtováno (pokud IAS 17 nevyžaduje jiné ošetření v případě zpětného leasingu). Zisky z vyřazení se neklasifikují jako výnosy.

114. Vyřazení nehmotného aktiva může mít řadu podob (například prodej, pronájem formou finančního leasingu nebo darování). Při určování data vyřazení takového aktiva se použijí kritéria IAS 18 *Výnosy* pro vykázání výnosu z prodeje výkonů. IAS 17 se použije v případě prodeje a zpětného pronájmu.

115. Pokud podle zásady pro uznání aktiva z odstavce 21 uzná účetní jednotka v účetní hodnotě aktiva náklady na obměnu části nehmotného aktiva, pak musí odúčtovat účetní hodnotu obměněné části. Pokud účetní jednotka není schopna určit účetní hodnotu obměněné části, může jako odhad pořizovacích nákladů obměněné části k okamžiku, kdy byla pořízena nebo vytvořena vlastní činností, použít náklady na obměnu.

116. Protihodnota plynoucí z vyřazení nehmotného aktiva je prvotně uznána v reálné hodnotě. Pokud je platba za nehmotné aktivum odložena, je obdržená protihodnota prvotně uznána na úrovni hotovostního ekvivalentu. Rozdíl mezi nominální hodnotou protihodnoty a hotovostním ekvivalentem je podle IAS 18 uznán jako úrokový výnos odrážející efektivní výnos z pohledávky.

117. Odepisování nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti nekončí ukončením jeho používání, ledaže by bylo zcela odepsáno nebo klasifikováno jako držené k prodeji (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5.

ZVEŘEJNĚNÍ

Obecně

118. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:

a) zda jsou doby použitelnosti konečné nebo neurčité, a v případě konečných dob jejich délku nebo použité odpisové sazby;

b) odpisové metody použité pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti;

c) hrubou účetní hodnotu a jakékoliv akumulované odpisy (agregované s akumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a na konci období;

d) řádky výsledovky, ve kterých jsou uvedeny jakékoliv odpisy nehmotných aktiv;

e) sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období, ukazující:

i) přírůstky, z toho zvlášť z vlastní činnosti, pořízené samostatně a pořízené prostřednictvím podnikových kombinací,

ii) aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 a jiná vyřazení,

iii) přírůstky a úbytky v průběhu období, které jsou výsledkem přecenění podle odstavců 75, 85 a 86 a ztrát ze snížení hodnoty uznaných nebo zrušených jako přímé změny vlastního kapitálu podle IAS 36 (pokud existují),

iv) ztráty ze snížení hodnoty uznané v hospodářském výsledku během období podle IAS 36 (pokud existují),

v) ztráty ze snížení hodnoty zrušené v hospodářském výsledku během období podle IAS 36 (pokud existují),

vi) jakékoliv odpisy vykázané během období,

vii) čisté kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu účetní závěrky na měnu vykazování a z přepočtu zahraničních jednotek na měnu vykazování účetní jednotky a

viii) ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období.

119. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím při činnosti účetní jednotky. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést:

a) značky;

b) názvy periodik a publikační tituly;

c) počítačový software;

d) licence a koncese;

e) autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva;

f) receptury, formy, modely, návrhy a prototypy a

g) nedokončená nehmotná aktiva.

Tyto skupiny mohou být dále rozděleny či sdruženy do menších či větších skupin, pokud toto členění poskytne více relevantních informací uživatelům účetní závěrky.

120. Kromě informací požadovaných odst. 118 písm. e) bodem iii) až v) účetní jednotka zveřejní informace o snížení hodnoty nehmotných aktiv podle IAS 36.

121. IAS 8 vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila podstatu a výši změny účetního odhadu, která má významný dopad na běžné období nebo u níž se očekává významný dopad na následující období. Toto zveřejnění se týká změn:

a) posouzení doby použitelnosti nehmotného aktiva;

b) odpisové metody, nebo

c) zbytkových hodnot.

122. Účetní jednotka dále zveřejní:

a) účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti a důvody podporující závěr, že doba použitelnosti je neurčitá. Při uvádění těchto důvodů účetní jednotka musí popsat faktory, které hrály významnou roli při určování, že aktivum má neurčitou dobu použitelnosti;

b) popis, účetní hodnotu a zbývající dobu odepisování jednotlivých nehmotných aktiv, která jsou významná pro účetní závěrku účetní jednotky;

c) u nehmotných aktiv nabytých prostřednictvím státní dotace a oceněných při prvotním uznání reálnou hodnotou (viz odstavec 44):

i) reálnou hodnotu, ve které byla tato aktiva prvotně uznána,

ii) účetní hodnotu těchto aktiv a

iii) zda byla tato aktiva po uznání oceňována podle modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění;

d) existenci a účetní hodnotu nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena, a účetní hodnotu nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků;

e) výši smluvních závazků k pořízení nehmotných aktiv.

123. Při uvádění faktorů, které jsou důležité pro rozhodnutí o neurčité době použitelnosti nehmotného aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu seznam faktorů v odstavci 90.

Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přecenění

124. Pokud jsou nehmotná aktiva účtována v přeceněných částkách, musí účetní jednotka zveřejnit následující:

a) podle skupin nehmotných aktiv:

i) datum účinnosti přecenění,

ii) účetní hodnotu přeceněných nehmotných aktiv a

iii) účetní hodnotu, která by byla vykázána, kdyby byla přeceněná skupina nehmotných aktiv oceňována po uznání pomocí modelu pořizovacích nákladů podle odstavce 74;

b) výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, s uvedením změn v průběhu období, a jakákoliv omezení týkající se rozdělení zůstatku akcionářům a

c) metody a významné předpoklady použité při odhadu reálné hodnoty aktiv.

125. Pro potřeby zveřejnění je někdy nezbytné sdružit skupiny přeceňovaných aktiv do širších skupin. Skupiny však sdružit nelze, jestliže by výsledkem sdružení byla skupina nehmotných aktiv obsahující částky vyčíslené jak podle modelu pořizovacích nákladů, tak podle modelu přecenění.

Výdaje na výzkum a vývoj

126. Účetní jednotka zveřejní agregované částky výdajů na výzkum a vývoj uznaných během období jako náklady.

127. Výdaje na výzkum a vývoj zahrnují veškeré náklady přímo přiřaditelné výzkumné a vývojové činnosti (viz odstavec 66 a 67, kde jsou uvedeny pokyny pro to, jaké druhy výdajů mají být zahrnuty za účelem zveřejnění požadovaného v odstavci 126).

Ostatní informace

128. Doporučuje se, ale není požadováno, aby účetní jednotka zveřejnila následující informace:

a) popis všech plně odepsaných nehmotných aktiv, která se používají, a

b) stručný popis významných nehmotných aktiv ovládaných účetní jednotkou, která ale nejsou uznána jako aktiva, protože nevyhovují kritériím pro uznání dle tohoto standardu nebo protože byla pořízena nebo vytvořena v období před platností IAS 38 *Nehmotná aktiva* vydaného v roce 1998.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

129. Pokud se účetní jednotka podle odstavce 85 IFRS 3 rozhodne, že začne používat IFRS 3 od jakéhokoliv data předcházejícího datu účinnosti stanovenému v odstavcích 78–84 IFRS 3, musí od téhož data také prospektivně používat tento standard. Proto účetní jednotka neupraví účetní hodnotu nehmotných aktiv uznaných k témuž datu.

K témuž datu však musí účetní jednotka použít tento standard k přehodnocení doby použitelnosti uznaných nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní účetní jednotka odhad doby použitelnosti nehmotného aktiva, bude tato změna zaúčtována jako změna účetního odhadu podle IAS 8.

130. Jinak musí účetní jednotka uplatnit tento standard na:

a) účtování nehmotných aktiv nabytých v podnikových kombinacích s datem smlouvy 31. března 2004 nebo později a

b) účtování všech ostatních nehmotných aktiv prospektivně od začátku prvního ročního účetního období počínajícího 31. března 2004 nebo později. Proto účetní jednotka neupraví účetní hodnotu nehmotných aktiv uznaných k témuž datu. Avšak k témuž datu musí účetní jednotka použít tento standard na přehodnocení doby použitelnosti takových nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní účetní jednotka odhad doby použitelnosti nehmotného aktiva, bude tato změna zaúčtována jako změna účetního odhadu podle IAS 8.

130A. Účetní jednotka použije změny v odstavci 2 pro roční období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 6 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i uvedené změny.

Směny podobných aktiv

131. Požadavek uvedený v odstavci 129 a odst. 130 písm. b) na prospektivní použití tohoto standardu znamená, že pokud byla směna aktiv oceněna před datem účinnosti tohoto standardu na základě účetní hodnoty přenechaného aktiva, účetní jednotka nemění účetní hodnotu nabytého aktiva tak, aby odrážela jeho reálnou hodnotu k datu akvizice.

Dřívější použití

132. Účetním jednotkám, na které se vztahuje odstavec 130, se doporučuje uplatnit požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 130. Avšak pokud účetní jednotka použije tento standard před tímto datem účinnosti, musí současně použít IFRS 3 a IAS 36 (ve znění novely z roku 2004).

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÉHO V ROCE 1998)

133. Tento standard nahrazuje IAS 38 *Nehmotná aktiva* (vydaný v roce 1998).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 39

Finanční nástroje: účtování a oceňování

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit principy účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o koupi nebo prodeji nefinančních položek. Požadavky na vykazování informací o finančních nástrojích jsou stanoveny v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Požadavky na zveřejňování informací o finančních nástrojích jsou stanoveny v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard je třeba aplikovat na všechny účetní jednotky, na všechny typy finančních nástrojů s těmito výjimkami:

a) podíly v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, IAS 28 *Investice do přidružených podniků* nebo IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*. Avšak účetní jednotky jsou povinny aplikovat tento standard na podíly v dceřiných a přidružených podnicích nebo ve společných podnicích, které jsou podle IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 účtovány v souladu s tímto standardem. Účetní jednotky použijí tento standard také pro deriváty podílů v dceřiném a přidruženém podniku nebo ve společném podniku, pokud derivát nenaplňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky tak, jak je vymezen v IAS 32;

b) práva a závazky vyplývající z leasingu, které se účtují podle IAS 17 *Leasingy*. Avšak:

i) pro pohledávky vyplývající z leasingu zaúčtované pronajímatelem platí ustanovení tohoto standardu týkající se odúčtování a snížení hodnoty (viz odstavce 15–37, 58, 59, 63–65 a dodatek A, odstavce AG36–AG52 a AG84–AG93),

ii) pro závazky z finančního leasingu zaúčtované nájemcem platí ustanovení tohoto standardu o odúčtování (viz odstavce 39–42 a dodatek A, odstavce AG57–AG63) a

iii) pro deriváty vložené do leasingových smluv platí ustanovení tohoto standardu o vložených derivátech (viz odstavce 10–13 a dodatek A, odstavce AG27–AG33);

c) práva a závazky zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývající z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

d) finanční nástroje vydané účetní jednotkou, které splňují definici kapitálového nástroje podle IAS 32 (včetně opcí a opčních poukázek). Avšak držitel takových kapitálových nástrojů musí tento standard na tyto nástroje aplikovat, pokud nesplňují výjimku uvedenou výše v písmenu a);

e) práva a závazky vyplývající z i) pojistné smlouvy definované v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, pokud se nejedná o práva a závazky emitenta podle pojistné smlouvy, která splňuje definici smlouvy o finanční záruce podle odstavce 9, nebo ii) ze smlouvy, která spadá do působnosti IFRS 4, protože obsahuje prvek dobrovolné účasti. Tento standard se však vztahuje na derivát vložený do smlouvy spadající do působnosti IFRS 4, pokud tento derivát není sám o sobě smlouvou spadající do působnosti IFRS 4 (viz odstavce 10–13 a dodatek A, odstavce AG27–AG33). Pokud navíc smluvní strana poskytující finanční záruku předem explicitně stanovila, že takové smlouvy považuje za smlouvy pojistné a použila při jejich účtování postupy platné pro pojistné smlouvy, může tato strana sama rozhodnout, použije-li pro tyto smlouvy tento standard nebo IFRS 4 (viz odstavce AG4 a AG4A). Poskytovatel může tato rozhodnutí činit smlouvu od smlouvy, ale volbu nelze pro danou smlouvu následně změnit;

f) smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*). Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele;

g) smlouvy mezi nabyvatelem a prodejcem u podnikové kombinace na koupi nebo prodej nabývaného podniku k budoucímu datu;

h) úvěrové přísliby s výjimkou úvěrových příslibů uvedených v odstavci 4. U úvěrových příslibů, které nespadají do působnosti tohoto standardu, bude výstavce úvěrového příslibu postupovat podle IAS 37. Pro všechny úvěrové přísliby však platí ustanovení tohoto standardu týkající se odúčtování (viz odstavce 15–42 a dodatek A odstavce AG36–AG63);

i) finanční nástroje, smlouvy a závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie, které upravuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*, s výjimkou smluv spadajících do působnosti odstavců 5–7 tohoto standardu, pro které platí tento standard;

j) práva na náhradu výdajů, jež účetní jednotce vzniknou v souvislosti s vypořádáním závazku, který je zaúčtován jako rezerva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* nebo v souvislosti s nímž účetní jednotka zaúčtovala rezervu podle IAS 37 v předchozím účetním období;

3. [Zrušen]

4. Následující úvěrové přísliby spadají do působnosti tohoto standardu:

a) úvěrové přísliby, které účetní jednotka zařadí do kategorie finančních závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka, která v minulosti prodávala aktiva pocházející z jejích úvěrových příslibů krátce po poskytnutí úvěru, musí tento standard aplikovat na všechny své úvěrové přísliby zařazené do stejné třídy;

b) úvěrové přísliby, které mohou být čistě vypořádány v hotovosti nebo vydáním dalšího finančního nástroje. Tyto úvěrové přísliby jsou deriváty. Úvěrový příslib není považován za čistě vypořádaný zejména proto, že úvěr je vyplácen postupně (například stavební hypoteční úvěr, který je poskytován ve splátkách korespondujících s postupem stavebních prací);

c) závazky poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní sazba. Odst. 47 písm. d) upřesňuje následné ocenění závazků plynoucích z těchto úvěrových příslibů.

5. Tento standard je nutno aplikovat na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo pomocí jiného finančního nástroje nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které účetní jednotka uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.

6. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů. Jedná se o následující případy:

a) když podmínky smlouvy umožňují některé ze smluvních stran vypořádat smlouvu čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů;

b) když možnost vypořádat smlouvu čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů není výslovně určena podmínkami smlouvy, ale účetní jednotka běžně podobné smlouvy takovým způsobem vypořádá (ať už s protistranou, nebo formou smlouvy o započtení, nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo vypršením);

c) když u podobných smluv účetní jednotka běžně postupuje tak, že převezme podkladový nástroj a během krátkého období po dodání ho prodá za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka, a

d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na hotovost.

Smlouva, na kterou se vztahuje písmeno b) nebo c), se neuzavírá kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá do působnosti tohoto standardu. Další smlouvy, na které se vztahuje odstavec 5, je nutno posoudit, aby se určilo, zda byly uzavřeny a trvají kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

7. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odst. 6 písm. a) nebo d), spadá do působnosti tohoto standardu. Takovou smlouvu účetní jednotka nemůže uzavřít kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.

DEFINICE

8. Pojmy definované v IAS 32 se v tomto standardu používají ve významu popsaném v odstavci 11 standardu IAS 32. IAS 32 definuje následující pojmy:

— finanční nástroj,

— finanční aktivum,

— finanční závazek,

— kapitálový nástroj

a poskytuje vodítko pro použití těchto definic.

9. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Definice derivátu

Derivát je finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–7) vyznačující se těmito třemi znaky:

a) jeho hodnota se mění v závislosti na změně úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či úvěrového indexu nebo jiné proměnné (tzv. „podkladová proměnná"). Pokud tato proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran;

b) nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek, a

c) bude vypořádán v budoucnosti.

Definice čtyř kategorií finančních nástrojů

Finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty je finančním aktivem nebo finančním závazkem splňující jednu z následujících podmínek:

a) je klasifikován jako určený k obchodování. Finanční aktivum nebo finanční závazek jsou klasifikovány jako určené k obchodování, jestliže:

i) byly pořízeny nebo vznikly v zásadě za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti,

ii) jsou součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny a u kterých je v poslední době doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk, nebo

iii) jsou derivátem (kromě derivátu, který je smlouvou o finanční záruce nebo plní funkci účinného zajišťovacího nástroje);

b) účetní jednotka jej při prvotním zachycení označí jako nástroj v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka může takto rozhodnout, pouze pokud to umožňuje odstavec 11A nebo pokud toto rozhodnutí vede k větší spolehlivosti informací, protože:

i) vylučuje nebo významně omezuje oceňovací nebo účetní nejednotnost (někdy označovanou jako „účetní neshoda"), která by mohla jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo zachycení příslušných zisků a ztrát na jiném základě, nebo

ii) skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo obou je řízena a její výkonnost je hodnocena v souladu se zdokumentovanou strategií řízení nebo investiční strategií na základě reálné hodnoty a informace o této skupině jsou na tomto základě interně předávány klíčovým řídicím zaměstnancům (podle definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* (ve znění z roku 2003)), například představenstvu společnosti a generálnímu řediteli.

Podle odstavců 9–11 a B4 v IFRS 7 je účetní jednotka povinna zveřejnit údaje o finančních aktivech a finančních závazcích v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, včetně toho, jak naplnila tyto podmínky. U nástrojů odpovídajících výše uvedenému bodu ii) zahrnují tyto údaje slovní popis toho, jak je zařazení do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu se zdokumentovanou strategií řízení nebo investiční strategií účetní jednotky.

Investice do kapitálových nástrojů, které nemají tržní cenu kótovanou na aktivním trhu a jejichž reálná hodnota nemůže být spolehlivě stanovena (viz odst. 46 písm. c) a dodatek A odstavce AG 80 a AG81) nemohou být zařazeny do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

Je třeba zdůraznit, že odstavce 48, 48A, 49 a dodatek A odstavce AG69–AG82, které stanoví požadavky na určení spolehlivého měřítka reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, platí ve stejné míře pro všechny položky oceňované reálnou hodnotou (ať již na základě kategorizace nebo z jiného důvodu), nebo jejichž reálná hodnota je součástí zveřejňovaných údajů.

Finanční investice držené do splatnosti jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a pevnou splatností, jež účetní jednotka hodlá a je schopna držet až do splatnosti (viz dodatek A odstavce AG16–AG25), jiná než:

a) ta, která účetní jednotka při počátečním zaúčtování označí jako nástroje oceňované v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty;

b) ta, která účetní jednotka označí jako realizovatelná finanční aktiva, a

c) ta, která naplňují definici úvěrů a jiných pohledávek.

Účetní jednotka nezařadí žádné finanční aktivum jako držené do splatnosti, jestliže v běžném obchodním roce nebo ve dvou předchozích před splatností prodala nebo překlasifikovala větší než nevýznamný objem investic držených do splatnosti (větší než nevýznamný objem z hlediska celkového objemu investic držených do splatnosti). Toto ustanovení se nevztahuje na prodeje nebo reklasifikace, které:

i) jsou tak blízko datu splatnosti nebo možného uplatnění finančního aktiva (například méně než tři měsíce před splatností), že změny tržní úrokové sazby by neměly významný vliv na reálnou hodnotu finančního aktiva,

ii) byly realizovány až poté, co účetní jednotka inkasovala na základě splátkového kalendáře nebo předčasného splacení prakticky celou původní jistinu daného finančního aktiva, nebo

iii) byly realizovány kvůli ojedinělé události, která je mimo kontrolu účetní jednotky, je zcela výjimečná a nemohla být účetní jednotkou přiměřeně předpokládána.

Úvěry a jiné pohledávky jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kótována na aktivním trhu, přičemž se nejedná o:

a) ta, která účetní jednotka hodlá prodat ihned nebo v blízké budoucnosti a která budou klasifikována jako určená k obchodování, ani ta, která účetní jednotka při prvotním zaúčtování zařadí do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty;

b) ta, která účetní jednotka při prvotním zaúčtování zařadí do kategorie realizovatelných finančních aktiv, nebo

c) ta, u kterých držitel nemusí získat zpět většinu své počáteční investice z jiného důvodu než pro zhoršení bonity úvěru. Tato finanční aktiva musí být klasifikována jako realizovatelná.

Podíl získaný na souboru aktiv, která nejsou úvěry ani jinými pohledávkami (například podíl v podílovém nebo podobném fondu), není úvěrem ani jinou pohledávkou.

Realizovatelná finanční aktiva jsou ta nederivátová finanční aktiva, která účetní jednotka zařadí do kategorie realizovatelných finančních aktiv, resp. která nezařadí do kategorie a) úvěry a jiné pohledávky, b) investice držené do splatnosti ani do kategorie c) finančních aktiv oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty.

Definice smlouvy o finanční záruce

Smlouva o finanční záruce je smlouva, na jejímž základě je výstavce povinen provést určité platby, aby odškodnil držitele za ztrátu, kterou utrpí selháním určitého dlužníka s platbou splatnou v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti dluhového nástroje.

Definice týkající se účtování a oceňování

Zůstatková hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku je částka, jíž jsou finanční aktiva nebo finanční závazky oceněny při prvotním zaúčtování, snížená o splátky jistiny a zvýšená nebo snížená – s použitím metody efektivní úrokové míry – o amortizaci prémie či diskontu, tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti, a dále snížená (přímo nebo prostřednictvím opravné položky) o částku, o kterou poklesla hodnota aktiva či závazku kvůli snížení jejich hodnoty či kvůli jejich nedobytnosti.

Metoda efektivní úrokové míry je metoda výpočtu zůstatkové hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních aktiv nebo finančních závazků) a alokace úrokového výnosu nebo úrokového nákladu za dané období. *Efektivní úroková míra* je úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního nástroje nebo případně po kratší období na čistou účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku. Při výpočtu efektivní úrokové míry musí účetní jednotka odhadnout peněžní toky s uvážením všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce předčasného splacení, kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu budoucí úvěrové ztráty. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz IAS 18 *Výnosy*), transakční náklady a všechny ostatní prémie a diskonty. Předpokládá se, že peněžní toky a očekávanou délku trvání skupiny podobných finančních nástrojů lze spolehlivě odhadnout. Avšak ve výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo očekávanou dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky po celé smluvní trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).

Odúčtování je vynětí dříve zaúčtovaného finančního aktiva nebo finančního závazku z rozvahy účetní jednotky.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek ([1]).

Koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání je koupě nebo prodej finančního aktiva podle smlouvy, jejíž podmínky vyžadují dodání aktiva ve lhůtě stanovené v obecné rovině zákonem nebo konvencemi daného trhu.

Transakční náklady jsou přírůstkové náklady, které přímo souvisejí s nabytím, vydáním nebo pozbytím finančního aktiva nebo závazku (viz dodatek A odstavec AG13). Přírůstkový náklad je takový, který by nevznikl, pokud by účetní jednotka finanční nástroj nenabyla, nevydala ani nepozbyla.

Definice týkající se zajišťovacího účetnictví

Závazný příslib je závazná dohoda o směně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu datu.

Očekávaná transakce je nezávazná, ale očekávaná budoucí transakce.

Zajišťovací nástroj je derivát nebo (pouze pro účely zajištění rizika změn měnových kurzů) nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek, u nichž se očekává, že reálná hodnota nebo peněžní toky z nich plynoucí započtou změny reálné hodnoty zajištěné položky (definici zajišťovacího nástroje rozpracovávají odstavce 72–77 a dodatek A, odstavce AG94–AG97).

Zajištěná položka je aktivum, závazek, závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky, která a) vystavuje účetní jednotku riziku změn v reálné hodnotě nebo v budoucích peněžních tocích a b) je vymezena jako zajištěná (definici zajištěné položky rozpracovávají odstavce 78–84 a dodatek A odstavce AG98–AG101).

Účinnost zajištění je stupeň, ve kterém jsou změny reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky započteny se změnami reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajišťovacího nástroje (viz dodatek A odstavce AG105–AG113).

VLOŽENÉ DERIVÁTY

10. Vložený derivát je složkou hybridního (kombinovaného) nástroje, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu, přičemž některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samostatného derivátu. Z vloženého derivátu plyne část nebo veškeré peněžní toky, které by jinak podle smlouvy musely být modifikovány podle příslušné úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či indexu nebo podle jiné proměnné, a to za

([1]) Požadavky týkající se stanovení reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku jsou vymezeny v odstavcích 48, 49 a AG69–AG82 v dodatku A.

předpokladu, že pokud tato proměnná nemá finanční charakter, není specifická pro některou ze smluvních stran. Derivát, který je připojen k finančnímu nástroji, ale lze jej smluvně převést nezávisle na nástroji, nebo derivát, který má jinou smluvní stranu než daný nástroj, není vloženým derivátem, ale samostatným finančním nástrojem.

11. Vložený derivát musí být oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát dle tohoto standardu pouze tehdy, jestliže:

a) ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými (viz dodatek A odstavce AG30 a AG33);

b) samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu a

c) hybridní (kombinovaný) nástroj není oceňován v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty (tj. derivát, který je vložen ve finančním aktivu nebo finančním závazku oceňovaném v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty, se neodděluje).

V případě, že se o vloženém derivátu účtuje samostatně, o hostitelské smlouvě se bude účtovat podle tohoto standardu, pokud je sama finančním nástrojem, nebo v souladu s jinými příslušnými standardy, pokud není finančním nástrojem. Tento standard se nezabývá tím, zda musí být vložený derivát prezentován v účetních výkazech odděleně.

11A. Nehledě na znění odstavce 11, pokud smlouva obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, může účetní jednotka zařadit celou hybridní (kombinovanou) smlouvu do finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, pokud neplatí, že:

a) vložený derivát (vložené deriváty) nezmění významně peněžní toky, které by jinak byly smlouvou požadovány, nebo

b) když je podobný hybridní (kombinovaný) nástroj posuzován poprvé, je na první pohled patrné, že vyčlenění vloženého derivátu (vložených derivátů) není povoleno, jako například u opce předčasného splacení vložené do úvěrové smlouvy, která umožňuje držiteli předplatit úvěr přibližné v zůstatkové hodnotě.

12. Pokud je účetní jednotka podle tohoto standardu povinna oddělit vložený derivát od hostitelské smlouvy, ale není schopna vložený derivát samostatně ocenit při jeho nabytí nebo k pozdějšímu rozvahovému dni, musí zařadit celou hybridní (kombinovanou) smlouvu do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

13. V případě, že účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek (například proto, že vložený derivát je založen na nekótovaném kapitálovém nástroji), reálná hodnota vloženého derivátu je rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridního (kombinovaného) nástroje a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy, pokud je lze určit dle tohoto standardu. Pokud účetní jednotka nemůže reálnou hodnotu vloženého derivátu určit pomocí této metody, platí odstavec 12 a hybridní (kombinovaný) nástroj je oceněn v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

ZAÚČTOVÁNÍ A ODÚČTOVÁNÍ

Prvotní zaúčtování

14. Účetní jednotka zaúčtuje finanční aktivum nebo finanční závazek v rozvaze, jakmile se stane stranou smluvního ustanovení týkajícího se nástroje. (Koupě finančních aktiv s obvyklým termínem dodání viz odstavec 38.)

Odúčtování finančního aktiva

15. Odstavce 16–23 a dodatek A odstavce AG34–AG52 se používají v konsolidovaných účetních závěrkách pro konsolidační celek. Proto účetní jednotka nejprve v souladu s IAS 27 a SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení* konsoliduje všechny dceřiné podniky a na tento konsolidační celek potom použije odstavce 16–23 a dodatek A odstavce AG34–AG52.

16. Před posouzením toho, zda vůbec a do jaké míry je v souladu s odstavci 17–23 nutné provést odúčtování, účetní jednotka rozhodne, zda má tyto odstavce použít u části finančního aktiva (nebo u části skupiny podobných finančních aktiv) nebo u finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv) jako celku, a to následovně:

a) odstavce 17–23 se použijí u části finančního aktiva (nebo části skupiny podobných finančních aktiv) pouze tehdy, jestliže část zvažovaná k odúčtování splňuje jednu z následujících tří podmínek:

i) část obsahuje pouze konkrétně identifikované peněžní toky z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například když účetní jednotka uzavře úrokový strip, jímž druhá strana získá právo na úrokové peněžní toky, ale nikoli na jistinné toky z úvěrového nástroje, použijí se na úrokové peněžní toky odstavce 17–23,

ii) část obsahuje pouze poměrný podíl na peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž druhá strana nabude práva na 90 % podíl ze všech peněžních toků úvěrového nástroje, u 90 % z těchto peněžních toků se použijí odstavce 17–23. Jestliže existuje více než jedna smluvní strana, není nutné, aby každá z nich měla poměrný podíl na peněžních tocích, stačí, když poměrný podíl má postupující účetní jednotka,

iii) část obsahuje pouze poměrný podíl na specificky identifikovaných peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž druhá strana nabude práva na 90 % podíl z peněžních toků úroků z finančního aktiva, u 90 % z těchto peněžních toků se použijí odstavce 17–23. Jestliže existuje více než jedna smluvní strana, není nutné, aby každá z nich měla poměrný podíl na konkrétně identifikovaných peněžních tocích, stačí, když poměrný podíl má postupující účetní jednotka;

b) ve všech ostatních případech se na finanční aktivum jako celek (nebo na skupinu podobných finančních aktiv jako celek) použijí odstavce 17–23. Například jestliže účetní jednotka převede i) práva na prvních nebo posledních 90 % peněžních inkas z finančního aktiva (nebo skupiny finančních aktiv) nebo ii) práva na 90 % peněžních toků ze skupiny pohledávek, ale poskytne kupujícímu záruku za jakékoli úvěrové ztráty až do výše 8 % z jistiny pohledávek, použijí se u finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv) jako celku odstavce 17–23.

V odstavcích 17–26 se pojem „finanční aktivum“ vztahuje buď na část finančního aktiva (nebo část skupiny podobných finančních aktiv), jak bylo popsáno v písmenu a) výše, nebo na finanční aktivum (nebo skupinu podobných finančních aktiv) jako celek.

17. Účetní jednotka musí finanční aktivum odúčtovat tehdy a pouze tehdy, když:

a) smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva vyprší, nebo

b) převede finanční aktivum, jak je uvedeno v odstavcích 18 a 19, a převod splňuje podmínky pro odúčtování podle odstavce 20.

(Prodeje finančních aktiv s obvyklým termínem dodání viz odstavec 38.)

18. Účetní jednotka převede finanční aktivum pouze tehdy, když:

a) převede smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva, nebo

b) si ponechá smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva, ale formou dohody, která splňuje podmínky odstavce 19, přijme smluvní závazek platit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům.

19. Jestliže si účetní jednotka ponechá smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva („původní aktivum“), ale přijme smluvní závazek platit tyto peněžní toky jedné nebo více účetním jednotkám („koneční příjemci“), bude o transakci účtovat jako o převodu finančního aktiva, a to pouze tehdy, jestliže jsou splněny všechny tři následující podmínky:

a) účetní jednotka nemá povinnost platit částky konečným příjemcům, pokud nebude inkasovat ekvivalentní částky z původního aktiva. Krátkodobé zálohy přijaté účetní jednotkou s právem na plné vrácení vypůjčené částky, navýšené o dlužný úrok ve výši obvyklé na trhu, tuto podmínku neporušují;

b) účetní jednotka na základě smlouvy o převodu nesmí původní aktivum prodat ani zastavit jinak, než jako záruku konečným příjemcům za závazek platit jim peněžní toky;

c) účetní jednotka je povinna poukazovat konečným příjemcům všechny inkasované platby bez výrazného prodlení. Účetní jednotka navíc není oprávněna takové peněžní toky reinvestovat, kromě investic do hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů (dle definice v IAS 7 *Výkazy peněžních toků*), během krátkého období vypořádání mezi datem inkasa a datem požadovaného poukázání konečným příjemcům, a úrok získaný z takových investic je předán konečným příjemcům.

20. Když účetní jednotka převádí finanční aktivum (viz odstavec 18), musí posoudit, do jaké míry si ponechává rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva. V takovém případě:

a) jestliže účetní jednotka převede v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí odúčtovat finanční aktivum a zaúčtovat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo zachované při převodu;

b) jestliže si účetní jednotka ponechá v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí nadále toto finanční aktivum vykazovat;

c) jestliže účetní jednotka ani nepřevede, ani si neponechá v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí zjistit, zda si zachovala kontrolu nad finančním aktivem. V takovém případě:

i) jestliže si účetní jednotka nezachovala nad finančním aktivem kontrolu, musí ho odúčtovat a zaúčtovat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo zachované při převodu,

ii) jestliže si účetní jednotka zachovala nad finanční aktivem kontrolu, musí ho nadále vykazovat v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti ve finančním aktivu (viz odstavec 30).

21. Převod rizik a užitků (viz odstavec 20) je posuzován porovnáním míry rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena před a po převodu aktiva, se změnami výše a načasování čistých peněžních toků plynoucích z převáděného aktiva. Účetní jednotka si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví finančního aktiva, jestliže míra jejích rizik plynoucích ze změn současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků z finančního aktiva se v důsledku převodu významně nemění (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum na základě dohody, že jej koupí zpět za sjednanou cenu nebo za prodejní cenu navýšenou o výnos z investice). Účetní jednotka převedla v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, jestliže míra jejích rizik plynoucích z takové změny není nadále významná ve vztahu k celkové změně čisté současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků spojených z finančním aktivem (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum pouze s opcí na zpětnou koupi za reálnou hodnotu k datu zpětné koupě, nebo převedla zcela alikvotní podíl peněžních toků z většího finančního aktiva ujednáním, jako je např. spoluúčast na úvěru, která splňuje podmínky odstavce 19).

22. Často bude zřejmé, zda účetní jednotka převedla nebo si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, a nebude tedy zapotřebí provádět jakékoli výpočty. V ostatních případech bude nutné spočítat a porovnat míru rizik plynoucích účetní jednotce ze změn současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků před převodem a po převodu. Výpočet a porovnání se provádí s použitím aktuální tržní úrokové sazby jako diskontní sazby. Berou se v úvahu veškeré možné změny čistých peněžních toků s tím, že ty výstupy, které jsou pravděpodobnější, dostanou vyšší váhu.

23. Zda si účetní jednotka zachovala kontrolu (viz odst. 20 písm. c)) nad převáděným aktivem, závisí na schopnosti přejímajícího aktivum prodat. Jestliže má přejímající praktickou možnost prodat aktivum jako celek nespřízněné straně a je schopen tuto možnost realizovat jednostranně a bez potřeby uplatňovat další omezení převoditelnosti, účetní jednotka si kontrolu nezachovala. Ve všech ostatních případech si účetní jednotka kontrolu zachovala.

Převody, které splňují podmínky pro odúčtování (viz odst. 20 písm. a) a c) bod i))

24. Jestliže účetní jednotka převede finanční aktivum převodem, který splňuje jako celek podmínky pro odúčtování, a zachová si právo na obsluhu finančního aktiva za poplatek, musí zaúčtovat obsluhující aktivum nebo obsluhující závazek. Jestliže se u poplatku, který má obdržet, neočekává, že účetní jednotce adekvátně nahradí obsluhu, obsluhující závazek vyplývající z povinnosti obsluhy se musí zaúčtovat v reálné hodnotě. Jestliže se očekává, že poplatek, který má obdržet, bude více než přiměřenou náhradou, účetní jednotka zaúčtuje obsluhující aktivum vyplývající z práva obsluhy, a to v částce stanovené na základě alokace účetní hodnoty většího finančního aktiva v souladu s odstavcem 27.

25. Jestliže je finanční aktivum v důsledku převodu odúčtováno jako celek, ale převod způsobí, že účetní jednotka získá nové finanční aktivum nebo přijme nový finanční závazek nebo obsluhující závazek, musí účetní jednotka zaúčtovat nové finanční aktivum, finanční závazek nebo obsluhující závazek v reálné hodnotě.

26. Při odúčtování finančního aktiva jako celku se musí rozdíl mezi:

a) účetní hodnotu těchto aktiv a

b) souhrnem i) přijaté úhrady (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva po odpočtu jakéhokoli nově přijatého závazku) a ii) jakéhokoli kumulovaného zisku nebo ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu (viz odst. 55 písm. b)),

zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

27. Pokud je převáděné aktivum součástí většího finančního aktiva (např. když účetní jednotka převede peněžní toky plynoucí z úroků, které jsou součástí dluhového nástroje, viz odst. 16 písm. a)) a převáděná část jako celek splňuje podmínky pro odúčtování, původní účetní hodnota většího finančního aktiva musí být alokována mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která bude odúčtována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Za tímto účelem se musí se zbývajícím obsluhujícím aktivem nakládat jako s částí, která bude nadále vykazována. Rozdíl mezi:

a) účetní hodnotou přiřazenou odúčtované části a

b) souhrnem i) přijaté úhrady za odúčtovanou část (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva po odpočtu jakéhokoli nově přijatého závazku) a ii) jakéhokoli jí přiřazeného kumulovaného zisku nebo ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu (viz odst. 55 písm. b)),

se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů. Kumulovaný zisk nebo ztráta, které byly účtovány ve vlastním kapitálu, jsou alokovány mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí.

28. Když účetní jednotka alokuje předchozí účetní hodnotu většího finančního aktiva mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, je nutné určit reálnou hodnotu části, která bude nadále vykazována. Pokud účetní jednotka v minulosti prodávala části podobné té, která bude nadále účtována, nebo pro takové části existují podobné tržní transakce, nejlepší odhad reálné hodnoty dané části poskytují nedávné ceny skutečných transakcí. Pokud nejsou dostupné žádné cenové odhady ani nedávné tržní transakce pro určení reálné hodnoty části, která bude nadále vykazována, nejlepším odhadem reálné hodnoty je rozdíl mezi reálnou hodnotou většího finančního aktiva jako celku a úhrady přijaté od přejímajícího za odúčtovanou část.

Převody, které nesplňují podmínky pro odúčtování (viz odst. 20 písm. b))

29. Pokud převod nevede k odúčtování, protože si účetní jednotka ponechala v podstatě všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, musí účetní jednotka i nadále vykazovat převáděné aktivum jako celek a musí zaúčtovat finanční závazek z přijaté úhrady. V následujících obdobích musí účetní jednotka zaúčtovat všechny výnosy plynoucí z převáděného aktiva a všechny náklady vynaložené na finanční závazek.

Trvající spoluodpovědnost v převáděných aktivech (viz odst. 20 písm. c) bod ii))

30. Jestliže účetní jednotka nepřevede ani si neponechá významnou část všech rizik a užitků plynoucích z vlastnictví převáděného aktiva a ponechá si kontrolu nad převáděným aktivem, bude i nadále vykazovat převáděné aktivum v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti. Rozsah trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky v převáděném aktivu je míra, do které je účetní jednotka vystavena změnám v hodnotě převáděného aktiva. Například:

a) pokud trvající spoluodpovědnost účetní jednotky nabude formy ručení za převáděné aktivum, rozsah trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky je určen i) z hodnoty aktiva nebo ii) z maximální částky přijatého plnění, jejíž splacení by po účetní jednotce mohlo být požadováno („záruční částka"), je-li nižší;

b) pokud trvající spoluodpovědnost účetní jednotky nabude formy vystavené nebo držené opce (nebo obou) na převáděné aktivum, mírou trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky je hodnota převáděného aktiva, kterou může účetní jednotka zpětně koupit. Avšak v případě vystavené prodejní opce na aktivum, které je oceněno reálnou hodnotou, je míra trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky limitována částkou reálné hodnoty převáděného aktiva, nebo realizační cenou opce, je-li nižší (viz odstavec AG48);

c) pokud trvající spoluodpovědnost účetní jednotky nabude formy v hotovosti vypořadatelné opce nebo podobné operace s převáděným aktivem, míra trvající spoluodpovědnosti se ocení stejným způsobem jako ta, která plyne z opcí nevypořádaných v hotovosti, uvedených výše v písmenu b).

31. Pokud účetní jednotka nadále vykazuje aktivum v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti, vykazuje také související závazek. Bez ohledu na ostatní požadavky na oceňování uvedené v tomto standardu se převáděné aktivum a související závazek oceňují na základě, který odráží práva a povinnosti, které si účetní jednotka ponechala. Související závazek se oceňuje tak, aby čistou účetní hodnotou převáděného aktiva a souvisejícího závazku byla:

a) zůstatková hodnota práv a povinností, které si účetní jednotka ponechala v případě, že se převáděné aktivum oceňuje v zůstatkové hodnotě, nebo

b) rovna reálné hodnotě práv a povinností, které si účetní jednotka ponechala při nezávislém ocenění, to v případě, že je převáděné aktivum oceňováno reálnou hodnotou.

32. Účetní jednotka musí pokračovat ve vykazování jakýchkoli výnosů plynoucích z převáděného aktiva, a to v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti, a musí zaúčtovat jakýkoli náklad vynaložený na související závazek.

33. Pro potřeby následného oceňování se zaúčtované změny v reálné hodnotě převáděného aktiva a souvisejícího závazku účtují konzistentně v souladu s odstavcem 55 a nesmí se vzájemně započíst.

34. Pokud má účetní jednotka trvající spoluodpovědnost pouze v části finančního aktiva (např. pokud si účetní jednotka zachová možnost zpětné koupě části převáděného aktiva nebo pokud má zbytkový podíl, na jehož základě si nezachovala převážnou část rizik a užitků plynoucích z vlastnictví, přičemž si účetní jednotka udržela kontrolu), alokuje původní účetní hodnotu finančního aktiva mezi část, kterou bude nadále vykazovat v rámci trvající spoluodpovědnosti, a část, kterou již nadále nevykazuje, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Pro tyto účely se použijí požadavky odstavce 28. Rozdíl mezi:

a) účetní hodnotou přiřazenou části, která není nadále vykazována, a

b) souhrnem i) úhrady přijaté za část, která není nadále vykazována, a ii) jakéhokoli jí přiřazeného kumulovaného zisku nebo ztráty, které byly zaúčtovány přímo do kapitálu (viz odst. 55 písm. b)) ,

se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů. Kumulovaný zisk nebo ztráta, které byly účtovány v kapitálu, jsou alokovány mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která není nadále vykazována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí.

35. Pokud je převedené aktivum oceněno zůstatkovou hodnotou, není možné související závazek klasifikovat jako finanční závazek v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty.

Veškeré převody

36. Pokud je převáděné aktivum nadále vykazováno, toto aktivum a související závazek se nesmí vzájemně započíst. Podobně účetní jednotka nesmí započíst žádný výnos plynoucí z převáděného aktiva se žádným nákladem vynaloženým na související závazek (viz IAS 32 odstavec 42).

37. Jestliže převádějící poskytne přejímajícímu zajištění nehotovostním kolaterálem (jako jsou dluhové nebo kapitálové nástroje), účetní zachycení takového kolaterálu převádějícím nebo přejímajícím závisí na tom, zda má přejímající právo prodat nebo opětovně poskytnout kolaterál a zda převádějící nedodržel závazek. Převádějící i přejímající musí kolaterál účetně zachytit následujícím způsobem:

a) pokud má přejímající ze smlouvy nebo ze zvyklosti právo prodat nebo opětovně poskytnout kolaterál, potom předávající musí toto aktivum reklasifikovat ve své rozvaze (např. jako půjčené aktivum, poskytnuté kapitálové nástroje nebo pohledávku ze zpětné koupě) odděleně od ostatních aktiv;

b) pokud přejímající prodá jemu poskytnutý kolaterál, musí zaúčtovat příjmy z prodeje a závazek vyplývající z povinnosti vrátit kolaterál, oceněný reálnou hodnotou;

c) pokud převádějící nesplní závazek plynoucí z podmínek smlouvy a nemá nadále právo zpět získat kolaterál, musí kolaterál odúčtovat a přejímající musí kolaterál zaúčtovat jako své aktivum prvotně oceněné reálnou hodnotou, resp. jestliže již kolaterál prodal, odúčtovat svůj závazek vrátit kolaterál;

d) kromě případů uvedených v písmenu c) musí převádějící nadále účtovat o kolaterálu jako o svém aktivu a přejímající nesmí o kolaterálu účtovat jako o aktivu.

Koupě nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání

38. Koupě nebo prodej finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se musí zaúčtovat nebo odúčtovat s použitím účtování k datu obchodu nebo účtování k datu vypořádání (viz dodatek A odstavce AG53–AG56).

Odúčtování finančního závazku

39. Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z rozvahy pouze v případě, že finanční závazek zanikne – tedy v případě, že je povinnost definovaná smlouvou splněna, zrušena nebo skončí její platnost.

40. Směna mezi stávajícím dlužníkem a věřitelem dluhového nástroje s výrazně rozdílnými podmínkami se musí zaúčtovat jako zánik původního finančního závazku a zaúčtování nového finančního závazku. Podobně podstatná modifikace podmínek stávajícího závazku nebo jeho části (bez ohledu na to, zda ji lze přičíst finančním potížím dlužníka, či nikoli) se musí zaúčtovat jako zánik původního finančního závazku a zaúčtování nového.

41. Rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku (nebo jeho části), který zanikl nebo byl převeden na jinou stranu, a zaplacenou úhradou, včetně jakýchkoli převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých nepeněžních závazků, se musí zaúčtovat do výnosů nebo nákladů.

42. Jestliže účetní jednotka zpětně koupí finanční závazek, musí alokovat jeho původní účetní hodnotu mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu zpětné koupě. Rozdíl mezi a) účetní hodnotou alokovanou na odúčtovanou část a b) zaplacenou úhradou, včetně všech převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých závazků u odúčtované části, se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

OCEŇOVÁNÍ

Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků

43. Při prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě. U finančních aktiv a závazků nezařazených do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty bude reálná hodnota navýšena o transakční náklady, které lze přímo přiřadit pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo finančního závazku.

44. Pokud účetní jednotka účtuje o finančním aktivu, které se následně přeceňuje na pořizovací cenu nebo na zůstatkovou hodnotu, k datu vypořádání, bude takové aktivum k datu obchodu oceněno reálnou hodnotou (viz dodatek A odstavce AG53–AG56).

Přecenění finančních aktiv

45. Pro účely přecenění klasifikuje tento standard finanční aktiva do následujících čtyř kategorií definovaných v odstavci 9:

a) finanční aktiva oceňovaná v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty;

b) investice držené do splatnosti;

c) úvěry a jiné pohledávky a

d) realizovatelná finanční aktiva.

Tyto kategorie se používají pro účely oceňování a zaúčtování zisku nebo ztráty dle tohoto standardu. Účetní jednotka může při uvádění údajů v účetních výkazech použít jiné označení těchto kategorií nebo jinou kategorizaci. Účetní jednotka musí v komentáři k účetní závěrce uvést údaje požadované IFRS 7.

46. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka oceňovat finanční aktiva včetně derivátů, které jsou aktivy, reálnou hodnotou. Tato reálná hodnota se nesnižuje o transakční náklady, které by účetní jednotce mohly vzniknout v souvislosti s prodejem nebo jiným způsobem pozbytí finančních aktiv. Výjimku představují následující finanční aktiva:

a) úvěry a jiné pohledávky dle definice v odstavci 9, které se musí ocenit v zůstatkové hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry;

b) investice držené do splatnosti dle definice v odstavci 9, které se musí ocenit v zůstatkové hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry, a

c) investice do kapitálových nástrojů, které nemají cenu kótovanou na aktivním trhu a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit, a deriváty, které souvisejí s takovými nekótovanými kapitálovými nástroji a musí být vypořádány dodáním těchto nástrojů; tyto investice se oceňují pořizovací cenou (viz dodatek A odstavce AG80 a AG81).

Finanční aktiva určená jako zajištěné položky se oceňují v souladu s ustanoveními týkajícími se zajišťovacího účetnictví, definovanými v odstavcích 89–102. U všech finančních aktiv kromě těch, která se oceňují v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty, je nutné v souladu s odstavci 58–70 a dodatkem A odstavci AG84–AG93, posoudit, zda nedošlo ke snížení jejich hodnoty.

Přecenění finančních závazků

47. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit všechny finanční závazky zůstatkovou cenou, a to za použití metody efektivní úrokové míry, kromě:

a) finančních závazků oceněných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty. Takové závazky, včetně derivátů, které jsou závazky, se musí ocenit v reálné hodnotě, s výjimkou derivátových závazků, které souvisejí s nekótovaným kapitálovým nástrojem, jehož reálnou hodnotu není možné spolehlivě stanovit, a které musí být vypořádány dodáním takového nástroje. Tyto finanční závazky se oceňují pořizovací cenou;

b) finančních závazků, které vzniknou, pokud převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro odúčtování nebo pokud je pro něj použita metoda trvající spoluodpovědnosti. Při oceňování takových finančních závazků se použijí odstavce 29 a 31;

c) smluv o finanční záruce podle definice v odstavci 9. Po prvotním zachycení bude ručitel (neuplatní-li se odst. 47 písm. a) nebo b)) oceňovat vyšší hodnotou z:

i) částky určené v souladu s IAS a

ii) částky prvotního zaúčtování (viz odstavec 43), snížené případně o kumulativní amortizaci, zachycené v souladu s IAS 18;

d) závazků poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní sazba. Po původním zaúčtování ocení ručitel takový závazek (neuplatní-li se odst. 47 písm. a)) vyšší hodnotou z:

i) částky určené v souladu s IAS 37 a

ii) částka původního zaúčtování (viz odstavec 43) snížené případně o oprávky zachycené v souladu s IAS 18.

Finanční závazky určené jako zajištěné položky se oceňují v souladu s požadavky týkajícími se účtování o zajištění, jež jsou definovány v odstavcích 89–102 tohoto standardu.

Otázky týkající se oceňování reálnou hodnotou

48. Při určování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku pro účely tohoto standardu IAS 32 nebo IFRS 7 musí účetní jednotka použít odstavce AG69–AG82 dodatku A.

48A. Nejlepším dokladem reálné hodnoty je cena kótovaná na aktivním trhu. Pokud trh finančního nástroje není aktivní, určí účetní jednotka reálnou hodnotu pomocí oceňovací techniky. Cílem použití oceňovací metody je určit, jaká by byla transakční cena při směně za obvyklých obchodních podmínek za běžnou tržní cenu. Oceňovací techniky zahrnují použití posledních transakcí za obvyklých obchodních podmínek mezi znalými a ochotnými stranami, odvolání na současnou reálnou hodnotu jiného, ale podstatou stejného nástroje, analýzy diskontovaných peněžních toků a opčních oceňovacích modelů. Pokud existuje technika ocenění nástroje běžně používaná mezi účastníky trhu a tato technika prokázala, že poskytuje spolehlivé odhady cen získaných při skutečných tržních operacích, použije účetní jednotka tuto techniku. Zvolená oceňovací technika maximálně využívá tržních vstupů a spoléhá na vstupy vlastní účetní jednotce co nejméně. Zohledňuje všechny faktory, které by účastníci trhu zvažovali při určení ceny, a neodporuje přijatým ekonomickým metodám oceňování finančních nástrojů. Účetní jednotka periodicky testuje oceňovací techniky z hlediska platnosti za použití cen z jakýchkoli zjištěných současných tržních operací se stejným nástrojem (tj. bez modifikace nebo přeskupení) nebo na základě jakýchkoli zjištěných tržních dat, která jsou k dispozici.

49. Reálná hodnota finančního závazku, který obsahuje prvek na požádání (např. vklad na požádání), není nižší než částka splatná na požádání diskontovaná od prvního data, kdy může být žádáno její vyplacení.

Reklasifikace

50. Účetní jednotka:

a) reklasifikovat derivát z reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty během jeho držby nebo emitování;

b) nesmí reklasifikovat žádný finanční nástroj z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty, pokud byl při prvotním zaúčtování jednotkou určen v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo do ztráty, a

c) smí, pokud už finanční aktivum není drženo za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti (bez ohledu na to, že finanční aktivum mohlo být získáno nebo vzniknout hlavně za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti), reklasifikovat uvedené finanční aktivum z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty, pokud jsou splněny požadavky odstavce 50B nebo 50D.

Účetní jednotka nesmí žádný finanční nástroj po jeho prvotním zaúčtování reklasifikovat do kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo ztráty.

50B. Finanční aktivum, na něž se použije odst. 50 písm. c) (kromě finančního aktiva druhu popsaného v odstavci 50D), lze reklasifikovat z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty pouze za neobvyklých okolností.

50C. Pokud jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty v souladu s odstavcem 50B, uvedené finanční aktivum se musí reklasifikovat v reálné hodnotě ke dni reklasifikace. Zisk nebo ztráta již vykázané v hospodářském výsledku nesmí být stornovány. Reálná hodnota finančního aktiva ke dni reklasifikace se stává jeho novou pořizovací cenou, případně novou zůstatkovou hodnotou.

50D. Finanční aktivum, na něž se použije odst. 50 písm. c) a jež by odpovídalo definici úvěrů a pohledávek (pokud se toto finanční aktivum nemuselo klasifikovat jako držené za účelem obchodování při prvotním zaúčtování), může být reklasifikováno z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty, pokud účetní jednotka hodlá a je s to držet toto finanční aktivum v předvídatelné budoucnosti nebo až do splatnosti.

50E. Finanční aktivum klasifikované jako realizovatelné, jež by odpovídalo definici úvěrů a pohledávek (pokud nebylo označeno jako realizovatelné), může být reklasifikováno z kategorie realizovatelné do kategorie úvěrů a pohledávek, pokud účetní jednotka hodlá a je s to držet toto finanční aktivum v předvídatelné budoucnosti nebo až do splatnosti.

50F. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty podle odstavce 50D nebo z kategorie realizovatelné podle odstavce 50E, musí reklasifikovat toto finanční aktivum v reálné hodnotě ke dni reklasifikace. U finančního aktiva reklasifikovaného podle odstavce 50D se nesmí stornovat žádný zisk nebo ztráta již vykázané v hospodářském výsledku. Reálná hodnota finančního aktiva ke dni reklasifikace se stává jeho novou pořizovací cenou, případně novou zůstatkovou hodnotou. U finančního aktiva reklasifikovaného z kategorie realizovatelné podle odstavce 50E se předchozí zisk nebo ztráta z uvedeného aktiva, jež byly vykázány v jiném souhrnném výnosu podle odst. 55 písm. b), zaúčtují v souladu s odstavcem 54.

51. Jestliže není v důsledku změny úmyslu účetní jednotky nebo její schopnosti nadále správné klasifikovat investici jako drženou do splatnosti, musí se reklasifikovat do kategorie realizovatelných finančních aktiv, přecenit na reálnou hodnotu a rozdíl mezi její účetní a reálnou hodnotou se musí zaúčtovat v souladu s odst. 55 písm. b).

52. Kdykoli prodej nebo reklasifikace více než nevýznamného objemu investic držených do splatnosti nesplňuje podmínky uvedené v odstavci 9, jakékoli zbývající investice držené do splatnosti se musí reklasifikovat do kategorie realizovatelných finančních aktiv. U takových reklasifikací se rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou musí účtovat v souladu s odst. 55 písm. b).

53. Jestliže bude k dispozici spolehlivé ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku, u kterého takové ocenění dříve k dispozici nebylo, a aktivum nebo závazek musí být v případě možnosti spolehlivého ocenění oceněny reálnou hodnotou (viz odst. 46 písm. c) a odstavec 47), musí se aktivum nebo závazek přecenit na reálnou hodnotu a rozdíl mezi jejich účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí účtovat v souladu s odstavcem 55.

54. Jestliže je třeba v důsledku změny úmyslu účetní jednotky, ztráty její schopnosti investici držet nebo ve výjimečném případě kvůli tomu, že již není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu finančního aktiva (viz odst. 46 písm. c) a odstavec 47), nebo proto, že dva předchozí obchodní roky zmiňované v odstavci 9 uplynuly, zaúčtovat

finanční aktivum nebo finanční závazek v pořizovací ceně nebo v zůstatkové hodnotě, a nikoliv v reálné hodnotě, reálná hodnota finančního aktiva vedená k tomuto datu v účetnictví bude zaúčtována jako jeho nová pořizovací cena nebo zůstatková hodnota. O případných předchozích ziscích nebo ztrátách souvisejících s tímto aktivem, které byly v souladu s odst. 55 písm. b) zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, se bude účtovat takto:

a) v případě, že se jedná o finanční aktivum s pevnou splatností, zisk nebo ztráta se bude odepisovat do výnosů nebo do nákladů po zbývající dobu trvání investice držené do splatnosti, a to s použitím metody efektivní úrokové míry. Případné rozdíly mezi novou zůstatkovou hodnotou a hodnotou při splatnosti se odepisují po zbývající dobu trvání finančního aktiva s použitím metody efektivní úrokové míry, obdobně jako se odepisuje prémie a diskont. Jestliže dojde následně k poklesu hodnoty finančního aktiva, jakýkoli zisk nebo ztráta, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, se zaúčtují do výnosů nebo do nákladů v souladu s odstavcem 67;

b) v případě finančního aktiva bez pevné splatnosti musí zisk nebo ztráta zůstat v kapitálu až do prodeje nebo jiného vyřazení finančního aktiva, kdy se zisk nebo ztráta zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů. Jestliže dojde následně ke snížení hodnoty finančního aktiva, jakýkoli předchozí zisk nebo ztráta, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, se v souladu s odstavcem 67 zaúčtují do výnosů nebo do nákladů.

Zisky a ztráty

55. Zisk nebo ztráta vyplývající ze změny reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, jež nejsou součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 89–102), se zaúčtují takto:

a) zisk nebo ztráta z finančního aktiva nebo z finančního závazku zařazeného do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů;

b) zisk nebo ztráta z realizovatelného finančního aktiva se musí zaúčtovat přímo do kapitálu, a to s použitím výkazu změn kapitálu (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*), kromě ztrát ze snížení hodnoty (viz odstavce 67–70) a kurzových zisků a ztrát (viz dodatek A odstavec AG83), a to až do odúčtování finančního aktiva. Avšak úrok vypočítaný s použitím metody efektivní úrokové míry (viz odstavec 9) se účtuje přímo do výnosů nebo do nákladů (viz IAS 18 *Výnosy*). Dividendy z realizovatelného kapitálového nástroje se zaúčtují do výnosů nebo do nákladů, jakmile účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby (viz IAS 18).

56. U finančních aktiv a finančních závazků vedených v zůstatkové hodnotě (viz odstavce 46 a 47) se zisk nebo ztráta účtuje do výnosů nebo do nákladů v okamžiku, kdy je finanční aktivum nebo finanční závazek odúčtován nebo kdy dojde ke snížení jeho hodnoty či při amortizaci. Avšak u finančních aktiv nebo finančních závazků, které jsou zajištěnými položkami (viz odstavce 78–84 a dodatek A odstavce AG98–AG101), se musí při účtování zisku nebo ztráty postupovat podle odstavců 89–102.

57. Pokud účetní jednotka účtuje finanční aktiva k datu vypořádání (viz odstavec 38 a dodatek A odstavce AG53 a AG56), jakákoli kladná změna reálné hodnoty aktiva v období mezi datem obchodu a datem vypořádání se u aktiv vedených v zůstatkových hodnotách neúčtuje (kromě ztráty ze snížení hodnoty). U aktiv vedených v reálné hodnotě se nicméně změna reálné hodnoty musí v souladu s odstavcem 55 zaúčtovat buď do výnosů nebo nákladů, nebo do kapitálu.

Snížení hodnoty a nedobytnost finančních aktiv

58. Účetní jednotka vždy k rozvahovému dni posoudí, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny aktiv. Jestliže takový důkaz existuje, účetní jednotka musí k určení výše ztráty ze snížení hodnoty použít odstavec 63 (u finančních aktiv vedených v zůstatkové hodnotě), odstavec 66 (u finančních aktiv vedených v pořizovací ceně) nebo odstavec 67 (u realizovatelných finančních aktiv).

59. Hodnota finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv se snížila nebo ke ztrátám ze snížení hodnoty došlo pouze tehdy, když existuje objektivní důkaz snížení hodnoty v důsledku jedné nebo více událostí, ke kterým došlo po prvotním zaúčtování aktiva („ztrátová událost“), a když tato událost (nebo události) má vliv na odhadované budoucí peněžní toky finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv, které lze spolehlivě odhadnout. Někdy nemusí být možné určit jednotlivou nespojitou událost, která snížení hodnoty způsobila. Snížení hodnoty mohlo být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí. Ztráty očekávané v důsledku budoucích událostí, bez ohledu

na jejich pravděpodobnost, se neúčtují. Objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny aktiv, zahrnují pozorovatelné informace, které má držitel aktiva k dispozici a které svědčí o:

a) významných finančních problémech emitenta nebo dlužníka;

b) porušení smlouvy, jako např. prodlení s platbami úroků nebo jistiny či jejich nezaplacení;

c) úlevě udělené věřitelem dlužníkovi z ekonomických či jiných právních důvodů souvisejících s finančními obtížemi dlužníka, kterou by jinak věřitel neudělil;

d) pravděpodobnosti konkurzu či jiné finanční restrukturalizace dlužníka;

e) zániku aktivního trhu pro toto finanční aktivum z důvodu finančních potíží, nebo

f) pozorovatelných údajích značících, že došlo k měřitelnému poklesu odhadovaných budoucích peněžních toků ze skupiny finančních aktiv po okamžiku prvotního zaúčtování těchto aktiv, přestože zatím není možné tento pokles zjistit u jednotlivých finančních aktiv ve skupině, včetně:

   i) nepříznivých změn v platební situaci dlužníků ve skupině (např. zvýšený objem opožděných plateb nebo zvýšený objem dlužníků z kreditních karet, kteří dosáhli svého úvěrového limitu a splácejí minimální měsíční částku), nebo

   ii) celostátních nebo místních hospodářských podmínek, které korelují s prodleními u aktiv ve skupině (např. nárůst míry nezaměstnanosti v geografické oblasti dlužníků, pokles cen nemovitostí, což je relevantní pro hypotéky v dané oblasti, pokles cen ropy, což je relevantní pro úvěry poskytnuté producentům ropy, nebo nepříznivé změny v průmyslových podmínkách, které ovlivňují dlužníky ve skupině).

60. Zánik aktivního trhu z toho důvodu, že finanční nástroje účetní jednotky již dále nejsou veřejně obchodovány, sám o sobě nesvědčí o snížení hodnoty. Snížení úvěrového ratingu účetní jednotky samo o sobě nesvědčí o snížení hodnoty, avšak může takovým důkazem být při posouzení v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi. Pokles reálné hodnoty finančního aktiva pod pořizovací cenu nebo pod zůstatkovou hodnotu nemusí nutně svědčit o snížení hodnoty (např. pokles reálné hodnoty investice do dluhového nástroje, k němuž dojde v důsledku růstu bezrizikové úrokové míry).

61. Kromě typů událostí uvedených v odstavci 59 patří mezi objektivní důkazy o snížení hodnoty investice do kapitálového nástroje informace o významných změnách s nepříznivým dopadem, ke kterým došlo v technologickém, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém výstavce operuje, a které naznačují, že náklady spojené s pořízením investice do kapitálového nástroje nelze získat zpět. Objektivním důkazem snížení hodnoty je i významný nebo dlouhotrvající pokles reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje pod jeho pořizovací cenu.

62. V některých případech mohou být pozorovatelné údaje požadované k odhadu objemu ztráty ze snížení hodnoty finančního aktiva za daných okolností omezeny nebo nemusejí být nadále zcela relevantní. Například může jít o případ, kdy má dlužník finanční potíže a o podobných dlužnících existuje jen málo dostupných historických dat. V takových případech použije účetní jednotka k odhadu objemu ztráty ze snížení hodnoty úsudek založený na zkušenostech. Podobně účetní jednotka použije úsudek založený na zkušenostech k úpravě pozorovatelných údajů o skupině finančních aktiv tak, aby tyto odrážely stávající okolnosti (viz odstavec AG89). Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

Finanční aktiva vedená v zůstatkové hodnotě

63. Jestliže existuje objektivní důkaz o tom, že vznikla ztráta ze snížení hodnoty u úvěrů a jiných pohledávek nebo u investic držených do splatnosti, jež jsou vedeny v zůstatkové hodnotě, výše ztráty se měří jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků (vyjma budoucích úvěrových ztrát, ke kterým nedošlo) diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou finančního aktiva (tj. efektivní úrokovou mírou vypočtenou při prvotním zaúčtování). Účetní hodnota aktiva se musí snížit přímo nebo s použitím účtu opravných položek. Částka ztráty se musí zaúčtovat do nákladů.

64. Účetní jednotka nejprve posoudí, zda individuálně existuje objektivní důkaz o snížení hodnoty pro individuálně významná finanční aktiva a individuálně nebo společně pro finanční aktiva, která nejsou individuálně významná (viz odstavec 59). Jestliže účetní jednotka zjistí, že neexistuje žádný objektivní důkaz o snížení hodnoty individuálně hodnoceného aktiva, ať již je významné, nebo nikoli, zahrne toto aktivum do skupiny finančních aktiv s podobnými

charakteristikami úvěrových rizik a společně je posoudí ohledně snížení hodnoty. Aktiva, která jsou jednotlivě posuzována ohledně snížení hodnoty a u kterých je nebo nadále bude účtována ztráta ze snížení hodnoty, nejsou do společného posuzování snížení hodnoty zahrnuta.

65. Pokud v následujícím účetním období ztráta ze snížení hodnoty poklesne a tento pokles je možné objektivně vztáhnout k události, která nastala po zaúčtování snížení hodnoty (jako např. zvýšení úvěrového ratingu dlužníka), bude toto dříve zaúčtované snížení hodnoty stornováno, a to buď přímo, nebo prostřednictvím účtu opravných položek. V důsledku tohoto storna však nesmí dojít k tomu, že účetní hodnota finančního aktiva k datu storna snížení hodnoty bude vyšší, než by byla jeho zůstatková hodnota v případě, že by snížení hodnoty zaúčtováno nebylo. Částka storna se zaúčtuje do zisku nebo ztráty.

Finanční aktiva vedená v pořizovací ceně

66. Jestliže existuje objektivní důkaz, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty nekótovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě z důvodu nemožnosti tuto hodnotu spolehlivě změřit, nebo u derivátového aktiva, které je spojeno s takovým nekótovaným kapitálovým nástrojem a musí být vypořádáno jeho dodáním, měří se výše ztráty ze snížení hodnoty jako rozdíl mezi účetní hodnotou finančního aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků, diskontovaných stávající tržní mírou návratnosti podobného finančního aktiva (viz odst. 46 písm. c) a dodatek A odstavce AG80 a AG81). Takové ztráty ze snížení hodnoty nelze stornovat.

Realizovatelná finanční aktiva

67. Pokud byl pokles reálné hodnoty realizovatelného finančního aktiva zaúčtován přímo do vlastního kapitálu a existuje objektivní důkaz o snížení hodnoty aktiva (viz odstavec 59), kumulovaná ztráta, která byla zaúčtována přímo do vlastního kapitálu, musí být z vlastního kapitálu vyňata a zaúčtována do nákladů, přestože finanční aktivum nebylo odúčtováno.

68. Výše kumulované ztráty vyňaté z vlastního kapitálu a zaúčtované podle odstavce 67 do nákladů se bude rovnat rozdílu mezi pořizovací cenou (minus splátky jistiny a amortizace) a současnou reálnou hodnotou, po odpočtu ztráty ze snížení hodnoty daného finančního aktiva, která byla již dříve zaúčtována do nákladů.

69. Ztráty ze snížení hodnoty zaúčtované do nákladů u investice do kapitálového nástroje zařazené do kategorie realizovatelných finančních aktiv nesmí být stornovány prostřednictvím výsledovky.

70. Jestliže se v následujícím období zvýší reálná hodnota dluhového nástroje zařazeného do kategorie realizovatelných finančních aktiv a toto zvýšení lze objektivně vztáhnout k události, ke které došlo po zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty do nákladů, ztráta ze snížení hodnoty se stornuje prostřednictvím výsledovky.

ZAJIŠTĚNÍ

71. Jestliže je mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou vymezený zajišťovací vztah, jak je uvedeno v odstavcích 85–88 a v dodatku A odstavcích AG102–AG104, při účtování o zisku nebo ztrátě ze zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se musí postupovat podle odstavců 89–102.

Zajišťovací nástroje

Co může být zajišťovacím nástrojem

72. Tento standard neomezuje okolnosti, za nichž je možné používat deriváty jako zajišťovací nástroje, musí však splňovat podmínky definované v odstavci 88, vyjma některých vystavených opcí (viz dodatek A odstavec AG94). Nicméně nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek lze použít jako zajišťovací nástroj pouze pro účely zajištění měnového rizika.

73. Pro účely zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajišťovacích nástrojů plnit pouze nástroje s nespřízněnou stranou (tj. jednotkou mimo skupinu, segment nebo danou účetní jednotku). Jednotlivé účetní jednotky ve skupině mohou samozřejmě také realizovat zajišťovací transakce s jinými účetními jednotkami ve skupině, stejně tak jako divize v rámci účetní jednotky mohou realizovat zajišťovací transakce s jinými divizemi v rámci téže účetní jednotky. Avšak jakékoli takové transakce v rámci skupiny budou při konsolidaci vyloučeny. Z tohoto důvodu takové zajišťovací

transakce nesplňují podmínky pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce skupiny. Nicméně mohou splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví v individuálních nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek v rámci skupiny nebo při vykazování podle segmentů, a to za předpokladu, že jsou realizovány s jednotkou nespřízněnou s danou účetní jednotkou nebo vykazovaným segmentem.

Použití zajišťovacího nástroje

74. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje se obvykle vyčísluje jako celek jednotným způsobem a faktory, které způsobují změny v reálné hodnotě, jsou vzájemně provázané. Účetní jednotka tedy přiřazuje zajišťovací vztah zajišťovacímu nástroji jako celku. Jediné povolené výjimky jsou:

a) oddělení vnitřní hodnoty a časové hodnoty opční smlouvy, přičemž funkci zajišťovacího nástroje bude plnit pouze změna vnitřní hodnoty opce a změna časové hodnoty bude vyloučena, a

b) oddělení úrokové složky a spotové ceny forwardové smlouvy.

Tyto výjimky jsou povoleny, protože vnitřní hodnotu opce a prémii u forwardové transakce je obvykle možné měřit odděleně. Dynamická zajišťovací strategie, která je založena na hodnocení vnitřní i časové hodnoty opční smlouvy, splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví.

75. Pro účely zajišťovacího vztahu je možné jako zajišťovací nástroj použít část celého zajišťovacího nástroje, např. 50 % jeho jmenovité hodnoty. Zajišťovací vztah však nemůže trvat jen část období, po které zajišťovací nástroj existuje.

76. Jednotlivý zajišťovací nástroj lze použít k zajištění více typů rizik za předpokladu, že a) je možné jasně identifikovat zajišťovaná rizika, b) je možné prokázat účinnost zajištění a c) je možné zajistit, aby existovalo specifické určení zajišťovacího nástroje a různých rizikových pozic.

77. Dva nebo více derivátů, resp. jejich části (nebo v případě zajištění měnového rizika dva nebo více nederivátů nebo jejich části nebo kombinace derivátů a nederivátů nebo jejich částí), je možné vzájemně kombinovat a použít společně jako jeden zajišťovací nástroj, včetně případu, kdy riziko (nebo rizika) vyplývající z některých derivátů kompenzuje (kompenzují) rizika plynoucí z jiných. Úrokový collar či jiný derivátový nástroj, který kombinuje vystavenou a drženou opci, však nesplňuje podmínky pro zajišťovací nástroj, pokud se v tomto případě jedná o čistou vystavenou opci (tj. takovou, za kterou je obdržena čistá opční prémie). Podobně dva nebo více nástrojů (resp. jejich části) je možné použít jako zajišťovací nástroje pouze tehdy, když ani jeden z nich není vystavenou nebo čistou vystavenou opcí.

Zajištěné položky

Co může být zajištěnou položkou

78. Zajištěnou položkou může být zaúčtované aktivum nebo závazek, nezaúčtovaný závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky. Zajištěnou položkou tedy může být a) jednotlivé aktivum, závazek, závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky nebo b) skupina aktiv, závazků, závazných příslibů, vysoce pravděpodobných očekávaných transakcí nebo čistých investic do zahraniční jednotky s podobnými charakteristikami rizik nebo c) v případě portfolia, kde je zajištěna pouze úroková míra, části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků, mezi které je zajišťované riziko rozloženo.

79. Na rozdíl od úvěrů a jiných pohledávek nemohou být investice držené do splatnosti použity jako zajištěné položky pro účely zajištění úrokových rizik nebo rizika předčasného splacení, protože určení investice jako držené do splatnosti vyžaduje úmysl držet investici až do splatnosti, a to bez ohledu na změny reálné hodnoty nebo peněžních toků takové investice, které lze přičítat změnám v úrokových mírách. Naproti tomu investice držená do splatnosti může být zajištěnou položkou pro účely zajištění měnového a úvěrového rizika.

80. Pro účely zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajištěných položek plnit pouze aktiva, závazky, závazné přísliby nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce, které nejsou se spřízněnou stranou. Z toho vyplývá, že zajišťovací účetnictví lze použít u transakcí mezi účetními jednotkami nebo segmenty v rámci jedné skupiny pouze v individuálních nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách těchto účetních jednotek nebo segmentů, a nikoli v konsolidované účetní závěrce skupiny. Výjimkou je měnové riziko u vnitroskupinové peněžní položky (např. závazek/pohledávka mezi dvěma dceřinými podniky), které může plnit funkce zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, jestliže bude mít za následek kurzové zisky nebo ztráty, které nejsou plně vyloučeny z konsolidace základě souladu s IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. V souladu s IAS 21 nejsou kurzové zisky a ztráty

z vnitroskupinových peněžních položek plně vyloučeny z konsolidace, pokud se transakce s vnitroskupinovou peněžní položkou uskutečňuje mezi dvěma účetními jednotkami ve skupině, které používají různou funkční měnu. Měnové riziko u vysoce pravděpodobných očekávaných transakcí může navíc splňovat definici zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, jestliže tato transakce je oceněna v jiné než funkční měně účetní jednotky, která se účastní této transakce, a měnové riziko ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.

Použití zajištěné položky

81. Jestliže je zajištěnou položkou finanční aktivum nebo finanční závazek, může být proti riziku zajištěna pouze část peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky nebo část její reálné hodnoty (jako jsou jeden nebo více vybraných smluvních peněžních toků nebo jejich částí nebo procentuální podíl z jejich reálné hodnoty), a to za předpokladu, že je možné změřit účinnost zajištění. Jako zajištěné riziko může být například použita identifikovatelná a samostatně měřitelná část úrokové angažovanosti účetní jednotky v úročeném aktivu nebo závazku (jako je bezriziková úroková míra nebo komponenta standardní úrokové míry celkové úrokové angažovanosti účetní jednotky v zajištěném nástroji).

81A. U zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v portfoliu finančních aktiv nebo finančních závazků (a to pouze u takovéhoto zajištění) může být zajištěná část vymezena částkou v určité měně (např. částkou v dolarech, eurech, librách nebo randech), tj. zajištěnou položkou nejsou konkrétní aktiva (resp. závazky). Portfolio sice může (pro účely řízení rizika) zahrnovat aktiva i závazky, avšak vykázaná částka je částka zahrnující aktiva nebo závazky. Zajištění čisté částky zahrnující aktiva i závazky není dovoleno. Účetní jednotka může zajistit část úrokového rizika spojeného s touto zajištěnou částkou. Například v případě zajištění portfolia obsahujícího aktiva s možností předčasného splacení se účetní jednotka může zajistit proti změně reálné hodnoty vyplývající ze změny zajištěné úrokové míry podle očekávaných, nikoli smluvních termínů fixace úrokové míry. […].

Použití nefinančních položek jako zajištěných položek

82. Nefinanční aktivum nebo závazek může být zajištěnou položkou pro účely zajištění a) měnových rizik nebo b) jako celek pro zajištění všech rizik, protože je obtížné oddělit a kvantifikovat příslušnou část peněžních toků nebo změnu reálné hodnoty přiřaditelnou k jiným než měnovým rizikům.

Použití skupiny položek jako zajištěných položek

83. Podobná aktiva nebo podobné závazky se mohou agregovat a zajistit jako skupina, pouze pokud jsou jednotlivá aktiva nebo jednotlivé závazky ve skupině vystaveny stejnému riziku, které je označeno jako zajišťované. Navíc změna reálné hodnoty jednotlivých položek skupiny plynoucí ze zajištěného rizika musí být přibližně v proporcionálním poměru k celkové změně reálné hodnoty zajišťovaného rizika celé skupiny položek.

84. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka posuzuje účinnost zajištění porovnáním změny reálné hodnoty nebo peněžního toku zajišťovacího nástroje (nebo skupiny podobných zajišťovacích nástrojů) se zajištěnou položkou (nebo skupinou podobných zajištěných položek), porovnání zajišťovacího nástroje s celkovou čistou pozicí (např. s rozdílem všech aktiv a závazků s pevnou úrokovou mírou a podobnou splatností) a nikoli se specifickou zajištěnou položkou nesplňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví.

Zajišťovací účetnictví

85. Zajišťovací účetnictví zaúčtuje dopad po započtení změn v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje a zajištěné položky na zisk nebo ztrátu.

86. Existují tři typy zajišťovacího vztahu:

a) *zajištění reálné hodnoty*: zajištění změn reálné hodnoty aktiva nebo závazku nebo nezaúčtovaného závazného příslibu nebo identifikované části takového aktiva, závazku nebo závazného příslibu, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které mohou mít vliv na zisk nebo ztrátu;

b) *zajištění peněžních toků*: zajištění změn peněžních toků, i) které plynou z konkrétních rizik spojených s aktivem nebo závazkem (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků s proměnlivou úrokovou mírou) nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí a ii) které mohou ovlivnit zisk nebo ztrátu;

c) *zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*, jak je definována v IAS 21.

87. Zajištění měnového rizika ze závazného příslibu je možné účtovat jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.

88. O zajišťovacím vztahu se účtuje jako o zajištění podle odstavců 89–102 pouze v případě, že jsou splněny všechny následující podmínky:

a) na počátku zajištění je formální vznik a zdokumentování zajišťovacího vztahu, cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a strategie při realizaci zajištění. Toto zdokumentování musí obsahovat identifikaci zajišťovacího nástroje, zajištěné položky nebo transakce, podstatu zajišťovaných rizik a toho, jak bude účetní jednotka posuzovat účinnost zajišťovacího nástroje při započtení změn reálné hodnoty nebo peněžních toků vyplývajících ze zajištěné položky, které budou důsledkem zajišťovaného rizika;

b) očekává se, že zajištění bude při započtení změn reálné hodnoty nebo změn peněžních toků souvisejících se zajišťovaným rizikem vysoce účinné (viz dodatek A odstavce AG105–AG113), v souladu s původní dokumentací týkající se strategie účetní jednotky při řízení rizik u daného zajišťovacího vztahu;

c) u zajištění peněžních toků musí být očekávaná transakce, která je předmětem zajištění, vysoce pravděpodobná a musí představovat riziko, že v peněžních tocích dojde ke změnám, které v konečném důsledku budou mít vliv na zisk nebo ztrátu;

d) účinnost zajištění je možné spolehlivě změřit, tj. je možné spolehlivě změřit reálnou hodnotu nebo peněžní toky ze zajištěné položky, které plynou ze zajišťovaného rizika a reálné hodnoty zajišťovacího nástroje (stanovení reálné hodnoty viz odstavce 46 a 47 a dodatek A odstavce AG80 a AG81);

e) v průběhu účetního období, ve kterém je použito, je zajištění průběžně posuzováno a hodnoceno jako vysoce účinné.

Zajištění reálné hodnoty

89. Pokud zajištění reálné hodnoty splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 88, účtuje se o něm následujícím způsobem:

a) zisk nebo ztráta z přecenění zajišťovacího nástroje reálnou hodnotou (u derivátového zajišťovacího nástroje) nebo cizoměnová složka jeho účetní hodnoty měřená v souladu s IAS 21 (u nederivátového zajišťovacího nástroje) se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů a

b) zisk nebo ztráta ze zajištěné položky související se zajištěným rizikem bude mít vliv na účetní hodnotu zajištěné položky a zaúčtuje se do výnosů nebo do nákladů. To platí v případě, že zajištěná položka je jinak oceněna pořizovací cenou. Zaúčtování zisku nebo ztráty vyplývající ze zajištěného rizika do výnosů nebo do nákladů se také použije, pokud je zajištěná položka realizovatelné finanční aktivum.

89A. U zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze při takovém zajištění) lze splnit požadavek odst. 89 písm. b) vykázáním zisku nebo ztráty plynoucí ze zajištěné položky buď:

a) na samostatném řádku v rámci aktiv pro ta období fixace úrokové míry, pro která je zajištěná položka aktivem, nebo

b) na samostatném řádku v rámci pasiv pro ta období změn úrokové míry, pro která je zajištěná položka závazkem.

Samostatné řádky uvedené výše v písmenu a) a b) musí být vykazovány bezprostředně za finančními aktivy nebo finančními závazky. Částky uvedené na těchto samostatných řádcích musí být při odúčtování souvisejících aktiv nebo závazků vyjmuty z rozvahy.

90. Jestliže se zajišťují pouze konkrétní rizika související se zajištěnou položkou, zjištěné změny reálné hodnoty zajištěné položky, které nesouvisejí se zajišťovaným rizikem, se zaúčtují dle požadavků uvedených v odstavci 55.

91. Účetní jednotka přestane účtovat o zajištění definovaném v odstavci 89, jestliže:

a) uplyne splatnost zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn (pro tento účel se náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování nepovažuje za vypršení nebo skončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zajišťovací strategie účetní jednotky);

b) zajištění již nesplňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 88 nebo

c) účetní jednotka zruší zajišťovací vztah.

92. Jakákoli úprava účetní hodnoty zajištěného finančního nástroje vyplývající z ustanovení odst. 89 písm. b), pro kterou se použije metoda efektivní úrokové míry (resp. v případě zajištění úrokového rizika u portfolia, úprava samostatného řádku v rozvaze popsaná v odstavci 89A), se odepíše do výnosů nebo do nákladů. S odepisováním se začne nejdříve v okamžiku úpravy a nejpozději v okamžiku, kdy zajištěná položka již nebude upravována o změny reálné hodnoty vyplývající ze zajištěného rizika. Odpis bude vycházet z přepočítané efektivní úrokové míry stanovené k datu zahájení odepisování. Avšak jestliže v případě zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v portfoliu finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze u takových zajištění) není odepisování s použitím přepočítané efektivní úrokové míry prakticky proveditelné, úpravu je nutné odepisovat lineární metodou. Úprava musí být odepsána v plné výši k datu splatnosti finančního nástroje nebo, v případě zajištění úrokového rizika u portfolia, k datu vypršení příslušného období fixace.

93. Pokud je zajištěnou položkou nezaúčtovaný závazný příslib, následná celková změna reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika se zaúčtuje jako aktivum nebo závazek a odpovídající zisk nebo ztráta se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů (viz odst. 89 písm. b)). Do výnosů nebo do nákladů se zaúčtují také změny reálné hodnoty zajišťovacího nástroje.

94. Pokud účetní jednotka uzavře závazný příslib na pořízení aktiva nebo přijetí závazku, který je zajištěnou položkou u zajištění reálné hodnoty, počáteční účetní hodnota aktiva nebo závazku, která vyplyne z toho, že účetní jednotka splní závazný příslib, se upraví o celkovou změnu reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika zaúčtovaného v rozvaze.

Zajištění peněžních toků

95. Pokud zajištění peněžních toků splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 88, účtuje se o něm následujícím způsobem:

a) část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako účinné zajištění (viz odstavec 88), se prostřednictvím výkazu vlastního kapitálu vykáže přímo ve vlastním kapitálu (viz IAS 1) a

b) neúčinná část zisků a ztrát plynoucích ze zajišťovacího nástroje se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

96. O zajištění peněžních toků se konkrétně účtuje takto:

a) samostatná složka vlastního kapitálu, která souvisí se zajištěnou položkou, se upraví na nižší ze dvou dále uvedených hodnot (v absolutních částkách):

i) kumulovaný zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje na počátku zajišťovacího vztahu a

ii) kumulovanou změnu reálné hodnoty (současnou hodnotu) předpokládaných budoucích peněžních toků souvisejících se zajištěnou položkou od začátku zajištění;

b) jakýkoli zbývající zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje nebo jeho složky (připadající na neúčinnou část zajištění) se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů, a

c) pokud strategie řízení rizik, jak ji účetní jednotka definovala pro daný zajišťovací vztah, nezahrnuje do posouzení účinnosti zajištění určitou specifickou složku zisku nebo ztráty nebo peněžní toky související se zajišťovacím nástrojem (viz odstavce 74, 75 a odst. 88 písm. a)), tato nezahrnovaná složka zisku nebo ztráty se zaúčtuje v souladu s odstavcem 55.

97. Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí v zaúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku, související zisky nebo ztráty zaúčtované přímo do vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 95 se musí přeřadit do výnosů nebo do nákladů ve stejném období nebo stejných obdobích, ve kterých pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivnily zisk nebo ztrátu (např. v období, kdy se účtuje o úrokových příjmech nebo úrokových nákladech). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, zaúčtovat do nákladů.

98. Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí v zaúčtování nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku nebo pokud se z očekávané transakce u nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku stane závazný příslib, u kterého se použijí zásady zajišťovacího účetnictví (zajištění reálné hodnoty), potom účetní jednotka musí postupovat podle níže uvedených písmen a) nebo b):

a) převede související zisky a ztráty, které byly v souladu s odstavcem 95 zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, do výnosů nebo do nákladů za stejné (stejná) období, během kterého (kterých) pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivnil zisk nebo ztrátu (např. období, kdy se účtuje o odpisových nákladech nebo nákladech na prodej). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, zaúčtovat do nákladů;

b) vyřadí související zisky a ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 95, a zahrne je do pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku.

99. Účetní jednotka musí přijmout účetní pravidla definovaná v odst. 98 písm. a) nebo b) a musí je používat konzistentně u všech zajišťovacích vztahů, na které se odstavec 98 vztahuje.

100. U těch případů zajištění peněžních toků, které nejsou popsány v odstavcích 97 a 98, se částky, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, zaúčtují do výnosů nebo do nákladů ve stejném období nebo obdobích, během nichž má zajištěná očekávaná transakce vliv na zisk nebo ztrátu (např. když skutečně dojde k očekávanému prodeji).

101. Za jakékoli z následujících okolností účetní jednotka přestane účtovat o zajištění definovaném v odstavcích 95–100:

a) uplyne splatnost zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn (pro tento účel se náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování nepovažuje za vypršení nebo skončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zajišťovací strategie účetní jednotky). V tomto případě zůstane kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění zaúčtován přímo do vlastního kapitálu (viz odst. 95 písm. a)), vyčleněn ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100;

b) zajištění již nesplňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 88. V tomto případě zůstane kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění zaúčtován přímo do vlastního kapitálu (viz odst. 95 písm. a)), vyčleněn ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100;

c) již se nepředpokládá, že se očekávaná transakce uskuteční. V takovém případě je nutné jakýkoli související kumulovaný zisk nebo ztrátu plynoucí ze zajišťovacího nástroje, který je od doby účinnosti zajištění účtován přímo ve vlastním kapitálu (viz odst. 95 písm. a)), zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů. U očekávané transakce, která již není vysoce pravděpodobná (viz odst. 88 písm. c)), se může nadále předpokládat, že se uskuteční;

d) účetní jednotka zruší zajišťovací vztah. U zajištění očekávané transakce zůstane kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění zaúčtován přímo do vlastního kapitálu (viz odst. 95 písm. a)), vyčleněn ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce, resp. do doby, kdy se již její uskutečnění přestane neočekávat. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100; Pokud se transakce přestane očekávat, kumulovaný zisk nebo ztráta zaúčtované přímo ve vlastním kapitálu se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

Zajištění čisté investice

102. Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, včetně zajištění peněžní položky, která se účtuje jako součást čisté investice (viz IAS 21), se bude účtovat podobně jako zajištění peněžních toků:

a) část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako účinné zajištění (viz odstavec 88), se prostřednictvím výkazu vlastního kapitálu vykáže přímo ve vlastním kapitálu (viz IAS 1) a

b) neúčinná část se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

Zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje související s účinnou částí zajištění, která byla zaúčtována přímo ve vlastním kapitálu, se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů v okamžiku vyřazení zahraniční jednotky.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

103. Účetní jednotka musí tento standard (včetně změn vydaných v březnu roku 2004) používat pro roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější uplatnění je povoleno. Účetní jednotka nesmí tento standard (včetně změn vydaných v březnu roku 2004) použít pro roční období počínající před 1. lednem 2005, pokud nepoužívá zároveň IAS 32 (vydaný v prosinci 2003). Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

103A. Účetní jednotka použije změny v odst. 2 písm. j) pro roční období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Použije-li účetní jednotka IFRIC 5 *Práva na podíly ve fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci* pro dřívější období, tyto změny se použijí pro tato dřívější období.

103B. *Smlouvy o finančních zárukách* (dodatky IAS 39 a IFRS 4), vydané v srpnu 2005, novelizovaly odst. 2 písm. e) a h), odstavce 4, 47 a AG4, doplnily odstavec AG4A, doplnily novou definici smluv o finančních zárukách do odstavce 9 a zrušily odstavec 3. Účetní jednotka aplikuje tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka uplatní tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést a současně uplatnit příslušné změny v IAS 32 ([1]) a IFRS 4.

103G *Reklasifikace finančních aktiv* (změny IAS 39 a IFRS 7) vydaná v říjnu 2008 změnila odstavce 50 a AG8 a vložila nové odstavce 50B–50F. Účetní jednotka bude uvedené změny používat ode dne 1. července 2008. Účetní jednotka nesmí reklasifikovat finanční aktivum podle odstavce 50B, 50D nebo 50E před 1. červencem 2008. Jakákoli reklasifikace finančního aktiva učiněná v obdobích začínajících dnem 1. listopadu 2008 nebo později se stane účinnou až ode dne, kdy bude reklasifikace učiněna. Žádnou reklasifikaci finančního aktiva podle 50B, 50D nebo 50E nelze použít retrospektivně na vykazovaná období, jež skončila přede dnem nabytí účinnosti stanoveným v tomto odstavci.

104. Tento standard je nutné uplatnit i zpětně, kromě případů uvedených v odstavcích 105–108. Počáteční stav nerozděleného zisku nejranějšího vykazovaného období a všechny ostatní srovnatelné částky se musí upravit, jako kdyby tento standard byl používán od počátku, kromě případů, kdy to není prakticky proveditelné. Jestliže přepracování není prakticky proveditelné, účetní jednotka musí tuto skutečnost zveřejnit v účetní závěrce, kde rovněž uvede, v jakém rozsahu byly údaje přepracovány.

105. Při prvním uplatnění tohoto standardu může účetní jednotka již dříve zaúčtované finanční aktivum zařadit do kategorie realizovatelných finančních aktiv. U jakéhokoli takového finančního aktiva musí účetní jednotka účtovat všechny kumulované změny reálné hodnoty jako samostatné složky vlastního kapitálu až do následného odúčtování nebo snížení hodnoty, kdy účetní jednotka tento kumulovaný zisk nebo ztrátu převede do výnosů nebo do nákladů. Účetní jednotka je povinna také:

a) upravit ve srovnávacích účetních výkazech účetní hodnotu tohoto finančního aktiva s ohledem na jeho zařazení do nové kategorie a

b) zveřejnit reálnou hodnotu finančních aktiv ke dni zařazení a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozích účetních závěrkách.

105A. Účetní jednotka použije odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novelu z roku 2005 v odstavcích 9, 12 a 13 pro účetní období počínající 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno.

105B. Účetní jednotka, která použije poprvé odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novelu z roku 2005 v odstavcích 9, 12 a 13 pro účetní období počínající před 1. lednem 2006:

a) může při prvním použití těchto nových a novelizovaných odstavců reklasifikovat jakékoli finanční aktivum nebo finanční závazek, který nově splňuje podmínky takového zařazení, do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty. Pokud účetní období začíná před 1. zářím 2005, nemusí být tato reklasifikace dokončena před 1. zářím 2005 a může také zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky zaúčtované mezi začátkem tohoto účetního období a 1. zářím 2005. Nehledě na odstavec 91 budou pro jakákoli finanční aktiva a finanční závazky zařazené do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s tímto odstavcem, které byly původně zařazeny jako zajištěné položky v reálné hodnotě, odúčtovány zápisy týkající se vztahů zajišťovacího účetnictví ve stejném okamžiku, kdy budou zařazeny do kategorií v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty;

b) zveřejní reálnou hodnotu jakýchkoli finančních aktiv nebo finančních závazků zařazených v souladu s písmenem a) k datu zařazení a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce;

([1]) Když účetní jednotka použije IFRS 7, odkazy na IAS 32 se musí nahradit odkazy na IFRS 7.

c) odúčtuje jakékoli finanční aktivum nebo finanční závazek dříve zařazený do kategorie oceňovaných v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, pokud nesplňuje podmínky takového zařazení v souladu s těmito novými a novelizovanými odstavci. Bude-li finanční aktivum nebo finanční závazek oceněn po reklasifikaci zůstatkovou hodnotou, za datum reklasifikace se považuje datum jejich původního zachycení;

d) zveřejní reálnou hodnotu jakýchkoli finančních aktiv nebo finančních závazků reklasifikovaných v souladu s písmenem c) k datu reklasifikace.

105C. Účetní jednotka, která poprvé použije odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novely z roku 2005 v odstavcích 9, 12 a 13 pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později:

a) odúčtuje jakékoli finanční aktivum nebo finanční závazek dříve zařazený do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, pokud nesplňuje podmínky takového zařazení v souladu s těmito novými a novelizovanými odstavci. Bude-li finanční aktivum nebo finanční závazek oceněn po reklasifikaci zůstatkovou hodnotou, za datum reklasifikace se považuje datum jejich původního zachycení;

b) nezařadí žádná dříve zaúčtovaná finanční aktiva nebo finanční závazky do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty;

c) zveřejní reálnou hodnotu všech finančních aktiv nebo finančních závazků reklasifikovaných podle písmene a) k datu reklasifikace.

105D. Účetní jednotka přepočte srovnatelné údaje v účetní závěrce s ohledem na změny zařazení podle odstavce 105B nebo 105C za předpokladu, že by finanční aktiva, finanční závazky nebo skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou, zařazených do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty splňovaly již na začátku srovnatelného období kritéria uvedená v odst. 9 písm. b) bod i) a ii) nebo odstavci 11A, nebo že by v případě pořízení po začátku srovnatelného období splňovaly kritéria uvedená v odst. 9 písm. b) bod i) a ii) nebo odstavci 11A k datu původního zaúčtování.

106. Kromě výjimek povolených v odstavci 107 musí účetní jednotka použít požadavky týkající se odúčtování uvedené v odstavcích 15–37 a v dodatku A odstavcích AG36–AG52 prospektivně. Pokud tedy účetní jednotka odúčtovala finanční aktiva podle IAS 39 (novelizováno roku 2000) v důsledku transakce realizované před 1. lednem 2004 a tato aktiva by podle tohoto standardu odúčtována nebyla, nesmí tato aktiva zaúčtovat.

107. Nehledě na odstavec 106 může účetní jednotka zavést požadavky na odúčtování uvedené v odstavcích 15–37 a v odstavcích AG36–AG52 dodatku A retrospektivně ode dne, kdy se tak rozhodne, a to za předpokladu, že informace potřebné k aplikaci standardu IAS 39 na aktiva a závazky odúčtované v důsledku minulých transakcí byly získány v době prvotního účtování o těchto transakcích.

107A. Nehledě na odstavec 104 může účetní jednotka uplatnit požadavky definované v poslední větě odstavce AG76 a v odstavci AG76A některým z následujících způsobů:

a) prospektivně na transakce sjednané po 25. říjnu 2002 nebo

b) prospektivně na transakce sjednané po 1. lednu 2004.

108. Účetní jednotka nesmí upravovat účetní hodnotu nefinančních aktiv a nefinančních závazků tak, že z ní vyloučí zisky a ztráty související se zajištěním peněžních toků, které do ní byly zahrnuty před počátkem účetního roku, ve kterém byl tento standard aplikován poprvé. Na počátku účetního období, ve kterém je tento standard použit poprvé, se musí jakákoli částka zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu u zajištění závazného příslibu, které je podle tohoto standardu účtováno jako zajištění reálné hodnoty, znovu zaúčtovat jako aktivum nebo závazek. Výjimku představuje pouze zajištění měnového rizika, o němž se musí nadále účtovat jako o zajištění peněžních toků.

108A. Účetní jednotka použije poslední větu odstavce 80 a odstavců AG99A a AG99B pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka zařadila jako zajišťovací položku vnější předpokládanou transakci, která:

a) je oceněna funkční měnou účetní jednotky, která je účastníkem transakce,

b) vede k vystavení riziku, které ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek (tj. je oceněna jinou měnou, než jakou skupina používá ve výkaznictví), a

c) by bývala byla předmětem zajišťovacího účetnictví, pokud by nebyla oceněna ve funkční měně účetní jednotky, která je účastníkem transakce,

může použít zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce za období předcházející období, v němž byla poprvé použita poslední věta odstavce 80 a odstavců AG99A a AG99B.

108B. Účetní jednotka nemusí použít odstavce AG99B pro srovnatelné údaje vztahující se k obdobím před datem použití poslední věty odstavce 80 a odstavce AG99A.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

109. Tento standard nahrazuje IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* novelizovaný v říjnu 2000.

110. Tento standard a doprovodná implementační příručka nahrazují implementační příručku vydanou Výborem pro implementační příručku k IAS 39 (Implementation Guidance Committee), založeným bývalým IASC.

Dodatek A

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI (odstavce 2–7)

AG1. Některé smlouvy vyžadují úhradu v souvislosti s klimatickými, geologickými nebo jinými fyzikálními proměnnými. (Těm, které jsou založeny na klimatických faktorech, se říká též „klimatické deriváty".) Pokud tyto smlouvy nespadají do působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, patří do působnosti tohoto standardu.

AG2. Tento standard nemění požadavky týkající se plánů zaměstnaneckých požitků v souladu s IAS 26 *Penzijní plány* ani licenčních dohod založených na objemu tržeb nebo výnosů z poskytování služeb, o nichž se účtuje podle IAS 18 *Výnosy*.

AG3. V některých případech účetní jednotka se strategickým záměrem investuje do majetkových cenných papírů emitovaných jinou účetní jednotkou s cílem vybudovat s touto účetní jednotkou dlouhodobý podnikatelský vztah. Zda je ekvivalenční metoda účtování vhodná pro takovouto investici, se rozhodne na základě standardu IAS 28 *Investice do přidružených podniků*. Zda se o investici bude účtovat metodou poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou, se rozhodne na základě standardu IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*. Pokud není vhodná ani ekvivalenční metoda, ani metoda poměrné konsolidace, bude účetní jednotka účtovat o strategické investici v souladu s tímto standardem.

AG3A. Tento standard upravuje také účtování o finančních aktivech a finančních závazcích pojišťoven, s výjimkou práv a závazků, které jsou z působnosti tohoto standardu vyloučeny ustanovením odst. 2 písm. e), protože vyplývají ze smluv spadajících do působnosti IFRS 4.

AG4. Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, může se jednat například o finanční záruku, akreditiv, smlouvu vázanou na selhání dlužníka nebo o pojistnou smlouvu. Způsob, jímž se o nich bude účtovat, na jejich právní formě nezávisí. Níže uvádíme příklady správného účtování o těchto smlouvách (viz odst. 2 písm. e)):

a) i když smlouva o finanční záruce splňuje definici pojistné smlouvy podle IFRS 4, je-li přenesené riziko významné, bude o ní ručitel účtovat v souladu s tímto standardem. Každopádně, pokud ručitel předem explicitně stanovil, že takové smlouvy považuje za smlouvy pojistné a použil při jejich účtování postupy platné pro pojistné smlouvy, může sám rozhodnout, použije-li pro evidenci takových smluv tento standard nebo IFRS 4. Podle tohoto standardu se smlouva o finanční záruce prvotně zachytí v reálné hodnotě. Pokud smlouva o finanční záruce byla poskytnuta nespřízněné straně prostřednictvím samostatné transakce za obvyklých obchodních podmínek, bude se počáteční reálná hodnota pravděpodobně rovnat poskytnuté odměně, neexistuje-li důkaz o opaku. Z toho plyne, že pokud smlouva o finanční záruce byla prvotně zachycena v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, nebo pokud neplatí odstavce 29–37 a AG47–AG52 (jestliže převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro odúčtování nebo se uplatní metoda trvající spoluodpovědnosti), ručitel ji ocení částkou vyšší z:

i) částky určené podle IAS 37, nebo

ii) částky původně zachycené, snížené o případnou kumulativní amortizaci, podle IAS 18 (viz odst. 47 písm. c));

b) některé záruky vztahující se k úvěru nevyžadují jako podmínku platby, aby byl držitel vystaven riziku a utrpěl ztrátu v důsledku selhání dlužníka při splacení zaručeného aktiva v době splatnosti. Příkladem takové záruky je smlouva vyžadující úhradu v případě, že úvěrový rating nebo úvěrový index dlužníka poklesne pod určitou hranici. Takové záruky nejsou smlouvami o finanční záruce, jak je definuje tento standard, a nejsou pojistnými smlouvami, jak je definuje IFRS 4. Takové záruky jsou deriváty a ručitel pro ně použije tento standard;

c) pokud byla smlouva o finanční záruce vydána v souvislosti s prodejem zboží, ručitel použije při určení okamžiku zaúčtování výnosu ze záruky a z prodeje zboží IAS 18.

AG4A. Tvrzení, že ručitel eviduje smlouvy jako pojistné, obvykle vyplynou z komunikace ručitele se zákazníky a tvůrci norem, ze smluv, obchodní dokumentace a účetních závěrek. Pojistné smlouvy jsou navíc obvykle předmětem účetních požadavků, které jsou vzdálené od požadavků na jiné typy operací, jako smlouvy vydané bankami nebo obchodními organizacemi. V takových případech účetní závěrka ručitele většinou obsahuje sdělení, že ručitel použil takové účetní požadavky.

DEFINICE (odstavce 8 a 9)

Zařazení do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty

AG4B. Odstavec 9 tohoto standardu umožňuje účetním jednotkám zařadit finanční aktivum, finanční závazek nebo skupinu finančních nástrojů (finančních aktiv, finančních závazků nebo obojí) do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty za předpokladu, že takové ocenění povede k spolehlivějším informacím.

AG4C. Rozhodnutí účetní jednotky zařadit finanční aktivum nebo finanční závazek do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty je obdobné jako výběr účetních pravidel (ačkoli na rozdíl od výběru účetních pravidel není nutno konzistentní použití pro všechny obdobné transakce). Když má účetní jednotka takovou možnost volby, odst. 14 písm. b) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* požaduje, aby vybrané zásady poskytovaly důvěryhodné informace s větší vypovídací schopností o dopadech operací, jiných událostí a okolností na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. V případě zařazení do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty stanoví odstavec 9 dvě okolnosti, za nichž bude požadavek větší vypovídací schopnosti splněn. V souladu s tím musí účetní jednotka, která chce zvolit takové zařazení podle odstavce 9 prokázat, že splňuje jednu nebo obě podmínky.

Odst. 9 písm. b) bod i): zařazení vylučuje nebo výrazně omezuje oceňovací nebo účetní nejednotnosti, která by jinak vznikla

AG4D. Podle IAS 39 jsou oceňování finančních aktiv nebo finančních závazků a klasifikace zjištěných změn jejich reálné hodnoty určeny klasifikací položky a tím, zda je položka součástí určeného zajišťovacího vztahu. Tyto požadavky mohou vést k oceňovací nebo účetní nejednotnosti (někdy označované jako „účetní neshoda"), když by například bylo finanční aktivum namísto zařazení do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty určeno jako realizovatelné (kdy je většina změn reálné hodnoty zaúčtována přímo do vlastního kapitálu) a závazek, který by účetní jednotka považovala za související, by byl oceněn zůstatkovou hodnotou (kdy o změnách reálné hodnoty není účtováno). Za těchto okolností může účetní jednotka dospět k závěru, že by její účetní závěrka poskytovala mnohem spolehlivější údaje, pokud by jak aktivum, tak závazek byly v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

AG4E. Následující příklady ukazují, za jakých okolností by tato podmínka mohla být splněna. Ve všech případech může účetní jednotka použít tuto okolnost k zařazení finančních aktiv nebo finančních závazků do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, pouze pokud splňuje princip v odst. 9 písm. b) bodu i):

a) účetní jednotka má závazky, jejichž peněžní toky jsou smluvně založené na výkonnosti aktiv, která by jinak byla klasifikována jako realizovatelná. Pojistitel má například závazky obsahující prvky dobrovolné účasti, jejichž ekonomický prospěch je založen na realizovaných nebo nerealizovaných investičních výnosech specifikovaného portfolia aktiv pojistitele. Pokud ocenění těchto závazků odráží současné tržní ceny, klasifikace těchto aktiv do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty znamená, že změny reálné hodnoty finančních aktiv ovlivní hospodářský výsledek téhož období, jako související změny v hodnotě závazků;

b) účetní jednotka má závazky plynoucí z pojistných smluv, jejichž ocenění odráží aktuální informace (jak to umožňuje IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, odstavec 24), a finanční aktiva, která účetní jednotka považuje za související, jež by jinak byla klasifikována jako realizovatelná nebo oceněná v zůstatkové hodnotě;

c) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika, jako například riziko úrokové sazby, z nějž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem eliminují. Ale jen některé z těchto nástrojů by byly v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (tzn. jsou deriváty nebo jsou klasifikovány jako držené za účelem obchodování). Může se také stát, že požadavky zajišťovacího účetnictví nejsou splněny, například proto, že nejsou splněny požadavky na efektivitu v odstavci 88;

d) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika jako například úrokové riziko, z nějž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem eliminují, a účetní jednotka nesplňuje požadavky pro zajišťovací účetnictví, protože žádný z těchto nástrojů není derivátem. Navíc v důsledku toho, že není použito zajišťovací účetnictví, dochází k významné nejednotnosti při uznání zisků a ztrát. Například:

i) účetní jednotka financovala portfolio aktiv s pevnou sazbou, která by za jiných okolností byla klasifikována jako realizovatelná, vydáním dluhopisů s pevnou sazbou, jejichž změny reálné hodnoty se obvykle navzájem eliminují. Vykazování těchto aktiv i těchto dluhopisů v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty odstraní nejednotnost, která by jinak vznikla, pokud by byla aktiva v reálné hodnotě vykázána do vlastního kapitálu a dluhopisy zůstatkovou hodnotou;

ii) účetní jednotka financovala specifickou skupinu úvěrů vydáním obchodovatelných dluhopisů, jejichž změny reálné hodnoty se obvykle navzájem eliminují. Pokud navíc účetní jednotka pravidelně nakupuje a prodává dluhopisy, ale zřídka nebo vůbec neobchoduje s úvěry, vykázání jak úvěrů, tak dluhopisů v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty odstraní nejednotnost, která by jinak vznikla, pokud by byly obě položky oceněny zůstatkovou hodnotou a při každém dalším nákupu dluhopisu by byl zaúčtován zisk nebo ztráta.

AG4F. V případech podobných těm, které jsou popsány v předchozím odstavci, může zatřídění finančních aktiv a finančních závazků, které by v opačném případě takto oceněny nebyly, při prvotním uznání do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty vyloučit nebo výrazně omezit oceňovací nebo účetní nejednotnost a poskytnout informace s větší vypovídací schopností. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka zaúčtovat všechna tato aktiva nebo závazky, které mohou způsobit oceňovací nebo účetní nejednotnost, ve stejném okamžiku. Přiměřená prodleva je přípustná za předpokladu, že každá transakce je při prvotním zachycení zatříděna do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty a zároveň se očekává, že dojde ke všem zbývajícím transakcím.

AG4G. Bylo by nepřijatelné zatřídit pouze některé z finančních aktiv a finančních závazků do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, pokud by takový postup nevyloučil nebo výrazně neomezil nejednotnost a nevedl tak k větší vypovídací schopnosti informací. Bylo by však přijatelné zatřídit pouze některá z mnoha podobných finančních aktiv nebo podobných závazků, pokud to povede k významnému omezení (a případně většímu omezení než jiný způsob zatřídění) nejednotnosti. Například předpokládejme, že účetní jednotka má několik podobných finančních závazků v celkové hodnotě 100 MJ ([1]) a několik podobných finančních aktiv v celkové hodnotě 50 MJ, ale jsou oceněny na jiném základě. Účetní jednotka může významným způsobem omezit oceňovací nejednotnost zatříděním všech aktiv, ale jen některých závazků (například jednotlivých závazků s celkovou hodnou 45 MJ) do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty. Protože ale zatřídění do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty může být použito pouze pro finanční nástroj jako celek, účetní jednotka v tomto příkladu musí takto zatřídit jeden nebo více závazků v celém rozsahu. Nemůže zatřídit buď jen komponent závazku (např. změnu hodnoty vztahující se pouze k jednomu riziku, jako je změna referenční úrokové míry), nebo poměrnou část (např. procento) závazku.

Odst. 9 písm. b) bod ii): skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo obou je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty, v souladu se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií

AG4H. Účetní jednotka může řídit a hodnotit výkonnost skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou takovým způsobem, že ocenění této skupiny v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty povede k informacím s větší vypovídací schopností. V tomto případě je kladen důraz na způsob, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost, spíše než na charakter finančních nástrojů.

([1]) V tomto standardu jsou peněžní částky uvedeny v „měnových jednotkách" (MJ).

AG4I. Následující příklady ukazují, za jakých okolností by tato podmínka mohla být splněna. Ve všech případech může účetní jednotka použít tuto okolnost k zařazení finančních aktiv nebo finančních závazků do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, pouze pokud splňuje princip v odst. 9 písm. b) bodu ii):

a) účetní jednotka je součástí společného podniku, podílového fondu, jednotkového trustu nebo podobné jednotky, jejímž způsobem podnikání je investování do finančních aktiv s cílem profitovat z jejich celkových výnosů ve formě úroků nebo dividend a ze změn tržní hodnoty. IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účasti ve společném podnikání* umožňují, aby takové investice byly vyloučeny z jejich působnosti, pokud jsou oceněny reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka může použít stejné účetní postupy na jiné investice řízené na základě celkových výnosů, u nichž je ale míra vlivu nedostatečná k tomu, aby spadaly pod IAS 28 nebo IAS 31;

b) účetní jednotka má finanční aktiva a finanční závazky, které sdílejí stejný druh rizika nebo více rizik a tato rizika jsou řízena a hodnocena na základě reálné hodnoty v souladu se zdokumentovanými postupy pro řízení aktiv a závazků. Příkladem by mohla být účetní jednotka, která vydala „strukturované produkty" obsahující vícenásobné vložené deriváty a která řídí vyplývající rizika na základě reálné hodnoty za použití kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů. Podobným příkladem může být účetní jednotka, která sjedná úvěry s pevnou úrokovou sazbou a řídí vzniklé riziko referenční úrokové míry za použití kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů;

c) účetní jednotka je pojistitel, který vlastní portfolio finančních aktiv, řídí toto portfolio s cílem maximalizovat jeho celkový výnos (tj. úrok nebo dividendy a změny tržní hodnoty) a hodnotí svou výkonnost na tomto základě. Toto portfolio může být drženo k zajištění různých specifických závazků, vlastního kapitálu nebo obojího. Pokud je portfolio drženo k zajištění specifických závazků, může být podmínka odst. 9 písm. b) bodu ii) u těchto aktiv splněna bez ohledu na to, zda pojistitel současně řídí a hodnotí závazky na základě reálné hodnoty. Podmínka odst. 9 písm. b) bodu ii) může být také splněna, pokud cílem pojistitele je maximalizovat celkové výnosy z aktiv v dlouhodobém horizontu, i když částky placené zúčastněným smluvním stranám závisí na jiných faktorech, jako je výše realizovaných zisků v kratším období (například rok), nebo jsou předmětem vlastního uvážení pojistitele.

AG4J. Jak je výše zmíněno, tato podmínka závisí na způsobu, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost příslušné skupiny finančních nástrojů. V souladu s tím (s výjimkou požadavku na zatřídění při prvotním zachycení) zatřídí účetní jednotka, která zařazuje na základě této podmínky finanční nástroje v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, tímto způsobem všechny finanční nástroje, které jsou řízeny a hodnoceny společně a u nichž je možnost volby.

AG4K. Dokumentace strategie účetní jednotky nemusí být rozsáhlá, ale měla by dostatečně prokazovat soulad s odst. 9 písm. b) bodem ii). Taková dokumentace není požadována pro každou jednotlivou položku, ale může být zpracována pro jednotlivá portfolia. Pokud například systém řízení výkonnosti organizační jednotky podniku (schválený klíčovými řídícími zaměstnanci účetní jednotky) jasně prokazuje, že jeho výkonnost je hodnocena na základě celkových výnosů, není potřebná žádná další dokumentace, která by prokazovala soulad s odst. 9 písm. b) bodem ii).

Efektivní úroková míra

AG5. V některých případech jsou finanční aktiva získána s výraznou slevou zohledňující vzniklé úvěrové ztráty. Při kalkulaci efektivní úrokové míry zahrnují účetní jednotky tyto vzniklé úvěrové ztráty do odhadovaných peněžních toků.

AG6. Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka obyčejně umořuje v průběhu předpokládané životnosti nástroje veškeré poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady a jiné prémie nebo diskonty obsažené v kalkulaci efektivní úrokové míry. Pokud je však období, ke kterému se vztahují poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady, prémie a diskonty, kratší, pak se použije toto období. To nastane v případě, že proměnná, ke které se vztahují poplatky, placené nebo přijaté úroky, transakční náklady, prémie nebo diskonty, je fixována podle aktuální tržní úrokové míry před ukončením předpokládané životnosti nástroje. V takovém případě se nástroj bude odepisovat do data příští fixace. Pokud například prémie nebo diskont na finanční nástroj s proměnlivou úrokovou mírou zohledňují úrok, který se v nástroji akumuluje od doby poslední platby, nebo pokud zohledňují změny v tržních mírách od doby, kdy se proměnlivá úroková míra upravila na tržní úroveň, budou umořovány do data příští úpravy proměnlivého úroku na tržní úroveň. Je to proto, že prémie nebo diskont se vztahuje k období do příštího data úpravy úroku, protože k tomuto datu je proměnná, ke které se vztahuje prémie nebo diskont (tzn. úroková míra), upravena na tržní úroveň. Pokud je však prémie nebo diskont důsledkem změny úrokového rozpětí oproti proměnlivé úrokové míře u daného nástroje nebo důsledkem jiných proměnných, které nejsou upraveny na tržní úroveň, pak je nástroj umořován po dobu své předpokládané životnosti.

AG7. U finančních aktiv a finančních závazků s proměnlivou úrokovou mírou mění efektivní úrokovou míru periodické přepočty peněžních toků s cílem zohlednit pohyby tržních úrokových sazeb. Pokud jsou finanční aktiva nebo finanční závazky s proměnlivou úrokovou mírou zpočátku vykázány v částce rovnající se jistinné pohledávce nebo závazku při splatnosti, nemá obyčejně přepočet budoucích úrokových plateb na účetní hodnotu aktiva nebo závazku výrazný účinek.

AG8. Pokud účetní jednotka zreviduje své odhady plateb nebo příjmů, musí přizpůsobit účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních nástrojů) tak, aby zohlednila skutečné a revidované odhadované peněžní toky. Účetní jednotka vypočítá novou účetní hodnotu přepočtem současné hodnoty odhadovaných budoucích peněžních toků při původní platné úrokové míře finančního nástroje. Přizpůsobení se účtuje do nákladů nebo do výnosů. Pokud je finanční aktivum reklasifikováno podle odstavce 50B, 50D nebo 50E a účetní jednotka následně zvýší jeho odhady budoucích peněžních příjmů v důsledku zvýšené dobytnosti uvedených peněžních příjmů, vykáže se dopad uvedeného zvýšení jakožto úprava efektivní úrokové míry ode dne změny v odhadu, a nikoli jako úprava účetní hodnoty aktiva ke dni změny v odhadu.

Deriváty

AG9. Typickými příklady derivátů jsou futures a forwardové, swapové a opční smlouvy. Derivát má obvykle určitou jmenovitou hodnotu, která je vyjádřena částkou měny, počtem akcií, počtem hmotnostních nebo objemových jednotek nebo jinými jednotkami definovanými smlouvou. Povinností držitele nebo upisovatele derivátového nástroje však není investovat nebo přijmout při uzavření smlouvy tuto jmenovitou hodnotu. Také však může být na základě derivátu požadována pevná platba nebo platba částky, která se může měnit (ale ne úměrně se změnou podkladové proměnné) v souvislosti s nějakou budoucí událostí, která se nevztahuje k jmenovité hodnotě. Například smlouva může požadovat částku ve výši 1 000 MJ ([1]) v případě, že se úroková sazba šestiměsíční LIBOR zvýší o 100 základních bodů. Taková smlouva je derivátem i přesto, že jmenovitá hodnota není specifikována.

AG10. Definice derivátu v tomto standardu zahrnuje smlouvy, které jsou vypořádány brutto při dodání podkladové proměnné (např. forwardová smlouva o koupi dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou). Účetní jednotka může mít smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky, která může být vypořádána v čisté částce v penězích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů (např. smlouva o koupi nebo prodeji komodity k určitému datu v budoucnosti za pevnou cenu). Taková smlouva patří do působnosti tohoto standardu, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka takovou smlouvu uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání (viz odstavce 5–7).

AG11. Jednou z definičních charakteristik derivátu je, že jeho počáteční čistá investice je menší, než je požadováno u jiných typů smluv, u kterých se očekává podobná odezva na změny tržních faktorů. Opční smlouva odpovídá definici, protože prémie je menší než investice, která je požadována k získání podkladového finančního nástroje, se kterým je opce propojena. Měnový swap, který vyžaduje počáteční směnu různých měn stejné reálné hodnoty, odpovídá definici, protože má nulovou čistou počáteční investici.

AG12. Koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání dávají vzniknout závazku pevné ceny mezi datem obchodu a datem vypořádání, což odpovídá definici derivátu. Avšak vzhledem ke krátkému trvání závazku se o takové smlouvě neúčtuje jako o derivátovém finančním nástroji. V souladu s tímto standardem se pro smlouvy s obvyklým termínem dodání používá zvláštní způsob účtování (viz odstavce 38 a AG53–AG56).

AG12A. V definici derivátu se říká, že pokud podkladová proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran. Taková proměnná zahrnuje koeficient ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo teplotní index v určitém městě. Příkladem nefinanční proměnné specifické pro smluvní stranu je požár, který poškodí nebo zničí majetek jedné smluvní strany. Změna reálné hodnoty nefinančního aktiva je specifická pro jeho vlastníka, pokud reálná hodnota odráží nejen změnu tržní ceny takového aktiva (tj. finanční proměnnou), ale také podmínky specifické pro nefinanční aktivum (tj. nefinanční proměnnou). Například pokud je ručitel v souvislosti se zárukou za zbytkovou hodnotu automobilu vystaven riziku změn fyzického stavu vozidla, je změna zbytkové hodnoty pro majitele vozidla specifická.

Transakční náklady

AG13. Transakční náklady zahrnují poplatky a provize obchodním zástupcům (včetně zaměstnanců, kteří působí jako obchodní zástupci), poradcům, makléřům a prodejcům, dále odvody regulačním orgánům a burzám a daně a cla. Transakční náklady naproti tomu nezahrnují prémie nebo diskonty, náklady na financování, interní správní náklady nebo náklady na držbu.

([1]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

Finanční aktiva a finanční závazky určené k obchodování

AG14. Obchodování většinou odráží aktivní a časté koupě a prodeje a finanční nástroje držené za účelem obchodování jsou většinou používány s cílem generování zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka.

AG15. Finanční závazky určené k obchodování zahrnují:

a) derivátové závazky, které nejsou vykázány jako zajišťovací nástroje;

b) závazky dodat finanční aktiva půjčená krátkým prodávajícím (tzn. účetní jednotkou, která prodá půjčená finanční aktiva, jež dosud nevlastní);

c) finanční závazky, které vznikly se záměrem jejich zpětné koupě v brzké době (např. kótované dluhové nástroje, které jejich emitent může koupit zpět v brzké době v závislosti na změnách jejich reálné hodnoty), a

d) finanční závazky, které jsou součástí portfolia společně spravovaných identifikovaných finančních nástrojů, jež v poslední době vykázalo známky obchodování.

Skutečnost, že závazek je používán k financování obchodních aktivit, ještě neznamená, že se jedná o závazek určený k obchodování.

Investice držené do splatnosti

AG16. Účetní jednotka nemá v úmyslu držet investici do finančního aktiva s pevnou splatností až do jeho splatnosti, pokud:

a) zamýšlí držet finanční aktivum po dobu neurčitou;

b) je připravena prodat finanční aktivum (a to nikoliv v případě, který je naprosto výjimečný a který účetní jednotka nemohla předpokládat) v reakci na změny tržní úrokové sazby, na změny tržních rizik, z důvodu potřeby likvidních prostředků, kvůli změnám v dostupnosti nebo výnosech alternativních investic, kvůli změnám ve finančních zdrojích a podmínkách jejich poskytování nebo kvůli změnám týkajícím se měnového rizika, nebo

c) emitent má právo vypořádat finanční aktivum částkou, která je výrazně nižší než jeho zůstatková hodnota.

AG17. Dlužný cenný papír s proměnlivou úrokovou mírou může splňovat kritéria pro investici drženou do splatnosti. Majetkové cenné papíry nelze zařadit jako investice držené do splatnosti, a to buď proto, že mají neomezenou dobu platnosti (jako např. kmenové akcie), nebo proto, že částky, které držiteli plynou, se mohou lišit způsobem, který není předem stanoven (např. akciové opce, opční poukázky a podobná práva). S ohledem na definici investic držených do splatnosti jsou pevná nebo stanovitelná platba a pevný termín splatnosti dány smlouvou, která držiteli cenného papíru definuje výši plateb a termín jejich splatnosti, jako například splátky úroků a jistiny. Výrazné riziko nesplacení nevylučuje zařazení finančního aktiva do kategorie aktiv držených do splatnosti, pokud jsou její smluvní platby fixovány nebo určitelné a jsou splněna ostatní kritéria této klasifikace. Pokud však věčný dluhový nástroj zajišťuje úrokové platby po dobu neurčitou, není jej možné zařadit do kategorie investic držených do splatnosti, protože nemá pevnou splatnost.

AG18. Finanční aktivum, které je svolatelné emitentem, splňuje kritéria pro investici drženou do splatnosti v případě, že jeho držitel má v úmyslu držet toto aktivum až do uplatnění kupní opce nebo až do jeho splatnosti. Další podmínkou je, že držitel získá zpět téměř celou zůstatkovou hodnotu aktiva. Kupní opce emitenta, pokud je realizována, pouze zkrátí splatnost takového aktiva. Pokud však při uplatnění kupní opce držitel finančního aktiva nezíská zpět celou jeho zůstatkovou hodnotu, nemůže být takové finanční aktivum klasifikováno jako držené do splatnosti. Při posuzování návratnosti zůstatkové hodnoty finančního aktiva musí účetní jednotka zohlednit i vyplacenou prémii a aktivované transakční náklady.

AG19. Finanční aktivum s prodejní opcí (tzn. držitel má právo požadovat, aby emitent vypořádal finanční aktivum před splatností) nemůže být klasifikováno jako investice držená do splatnosti, protože platba za prodejní opci ve finančním aktivu je v rozporu se záměrem držet finanční aktivum do splatnosti.

AG20. Pro většinu finančních aktiv je reálná hodnota vhodnějším způsobem ocenění než zůstatková hodnota. Investice držené do splatnosti představují výjimku, kterou je však možné využít pouze v případě, že účetní jednotka má v úmyslu držet investice do splatnosti. Pokud kroky podniknuté účetní jednotkou zpochybní její záměr a schopnost držet takovou investici do splatnosti, ustanovení odstavce 9 znemožní na přiměřenou dobu tuto výjimku uplatnit.

AG21. Velmi málo pravděpodobný katastrofický scénář typu „útoku“ klientů na banku či podobné situace v případě pojišťovny nemůže účetní jednotka předvídat při rozhodování o svém záměru a schopnosti držet investici do splatnosti.

AG22. Prodeje před splatností mohou splnit podmínku odstavce 9 – a tedy nezpochybnit záměr účetní jednotky držet ostatní investice do splatnosti – lze-li je přičíst některému z následujících bodů:

a) významné zhoršení úvěrové bonity emitenta. Například prodej, který následuje po snížení odhadu úvěruschopnosti provedeného externí ratingovou agenturou, nutně nezpochybní záměr účetní jednotky držet jiné investice do splatnosti. Podmínkou však je, aby snížení úvěrového ratingu svědčilo o významném zhoršení úvěrové bonity emitenta oproti jeho úvěrovému ratingu při prvotním zaúčtování. Podobně také pokud účetní jednotka používá pro posouzení rizik interní rating, jeho změny mu budou sloužit k identifikaci těch emitentů, u nichž došlo k významnému zhoršení úvěrové bonity za předpokladu, že interní klasifikace je konzistentním, spolehlivým a objektivním nástrojem pro oceňování úvěrové kvality emitentů. Je-li zřejmé, že finanční aktivum je znehodnoceno (viz odstavce 58 a 59), považuje se často zhoršení úvěrové bonity za výrazné;

b) změna daňových zákonů, která ruší nebo významně omezuje vynětí úroků z investice držené do splatnosti z předmětu daně (ale nikoliv změna daňových zákonů týkající se daňových sazeb pro výnosové úroky);

c) významná transakce, jejímž předmětem je podniková kombinace nebo prodej (například prodej podnikového segmentu), v souvislosti s níž je nutné uskutečnit prodej nebo převod investic držených do splatnosti, aby si účetní jednotka zachovala stávající míru úrokového rizika či aby dodržela zásady řízení úvěrového rizika (podniková kombinace sama o sobě sice je událostí, nad níž má účetní jednotka kontrolu, u změn v investičním portfoliu, jejichž cílem je udržet stávající úrokové riziko či dodržovat zásady řízení úvěrového rizika, se však může spíše jednat o reakci na vnější podmínky);

d) změna legislativních požadavků, která zásadním způsobem ovlivní to, co se považuje za povolenou investici, resp. za její maximální objem, v důsledku čehož je účetní jednotka nucena investici drženou do splatnosti prodat;

e) výrazný nárůst regulatorních kapitálových požadavků pro určité odvětví ekonomiky, které motivují účetní jednotku ke snižování stavu finančních nástrojů prodejem investic držených do splatnosti;

f) významné zvýšení rizikových vah investic držených do splatnosti, které se používají pro výpočet kapitálové přiměřenosti.

AG23. Účetní jednotka nemá zjevnou schopnost držet investici do finančního aktiva s pevnou splatností až do jeho splatnosti, pokud:

a) nemá finanční zdroje, aby investici dále financovala až do její splatnosti, nebo

b) podléhá právním nebo jiným omezením, která mohou zmařit její záměr držet finanční aktivum do splatnosti. (Emitentova kupní opce však nutně nezmaří záměr účetní jednotky držet finanční aktivum do splatnosti, viz odstavec AG18.)

AG24. Okolnosti jiné než ty, jež jsou popsány v odstavcích AG16–AG23, mohou naznačovat, že jednotka nemá pozitivní záměr či schopnost držet investici až do splatnosti.

AG25. Účetní jednotka posuzuje svůj záměr a schopnost držet investici klasifikovanou jako drženou do splatnosti až do její splatnosti nejen při pořízení investice, ale vždy k rozvahovému dni.

Úvěry a jiné pohledávky

AG26. Definici úvěrů a jiných pohledávek mohou potenciálně splňovat veškerá nederivátová finanční aktiva s pevnou nebo stanovitelnou splatností (včetně poskytnutých úvěrů, pohledávek z obchodního styku, investic do dluhových nástrojů a vkladů držených v bankách). Avšak finanční aktivum, které je kótováno na aktivním trhu (jako např. kótovaný dluhový nástroj, viz odstavec AG71), není možné do kategorie úvěrů a jiných pohledávek zařadit. Finanční aktiva, která nevyhovují definici úvěrů a jiných pohledávek, mohou být klasifikována jako investice držené do splatnosti, pokud splní podmínky této klasifikace (viz odstavce 9 a AG16–AG25). Účetní jednotka může při prvotním zaúčtování každé finanční aktivum, které by jinak bylo klasifikováno jako úvěr nebo jiná pohledávka, zařadit do kategorie finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů, nebo do kategorie realizovatelných finančních aktiv.

VLOŽENÉ DERIVÁTY (odstavce 10–13)

AG27. Pokud hostitelská smlouva nemá stanovenou splatnost a představuje zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky, pak bude mít stejné ekonomické rysy a rizika jako kapitálový nástroj a vložený derivát by musel mít rysy kapitálového nástroje téže účetní jednotky, aby mohl být posouzen jako úzce související s hostitelskou smlouvou. Pokud hostitelská smlouva není kapitálovým nástrojem a splňuje definici finančního nástroje, pak její ekonomické rysy a rizika jsou stejné jako ekonomické rysy a rizika dluhového nástroje.

AG28. Vložený neopční derivát (jako např. vložený forward nebo swap) se od hostitelské smlouvy odděluje na základě stanovených nebo implikovaných významných podmínek, důsledkem čehož je jeho reálná hodnota při počátečním zaúčtování nulová. Vložený derivát na bázi opce (jako např. vložená opce kupní, prodejní, cap, floor nebo swaption) je oddělený od své hostitelské smlouvy na základě stanovených podmínek opčního komponentu. Počáteční účetní hodnota hostitelského nástroje je zbytkovou hodnotou po oddělení vloženého derivátu.

AG29. Vícenásobné deriváty vložené do jednoho finančního nástroje se obecně účtují jako jeden složený derivát. Vložené deriváty, které jsou však klasifikovány jako vlastní kapitál (viz IAS 32), jsou vykazovány zvlášť od těch, které jsou klasifikovány jako aktiva a závazky. Má-li navíc nástroj více než jeden vložený derivát a tyto deriváty se vztahují k různým mírám rizika a jsou snadno oddělitelné a vzájemně nezávislé, jsou tyto deriváty vykazovány odděleně.

AG30. Níže uvádíme příklady, kdy ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy ani s riziky s ní spojenými (odst. 11 písm. a)). Za předpokladu, že jsou splněny i podmínky definované v odst. 11 písm. b) a c), bude v souladu s tímto standardem účetní jednotka v těchto případech o vloženém derivátu účtovat odděleně od hostitelské smlouvy:

a) prodejní opce vložená do nástroje, která umožňuje držiteli požadovat po emitentovi, aby nástroj koupil zpět za peněžní částku nebo jiná aktiva, a jejíž hodnota se mění v závislosti na změně ceny akcií nebo komodity nebo v závislosti na kapitálovém nebo komoditním indexu, úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem;

b) kupní opce vložená do kapitálového nástroje, která umožňuje emitentovi opětovně získat tento kapitálový nástroj za danou cenu, z pohledu držitele úzce nesouvisí s hostitelským kapitálovým nástrojem (z pohledu emitenta je kupní opce kapitálovým nástrojem za předpokladu, že splňuje podmínky této klasifikace podle standardu IAS 32, v kterémžto případě je vyloučena z rozsahu působnosti tohoto standardu);

c) opce nebo automatické ustanovení týkající se prodloužení splatnosti dluhového nástroje úzce nesouvisí s hostitelskou úvěrovou smlouvou, pokud souběžně s prodloužením splatnosti nedochází k úpravě tržní úrokové sazby. Pokud účetní jednotka vydá dluhový nástroj a držitel tohoto dluhového nástroje k němu prodá kupní opci určenou třetí straně, pak emitent považuje kupní opci za faktor, který prodlužuje splatnost dluhového nástroje za předpokladu, že emitent může být v důsledku uplatnění kupní opce požádán, aby se podílel na opětovném uvedení dluhového nástroje na trh (nebo tomuto uvedení napomohl);

d) úroky nebo splátky jistiny vázané na kapitálový index a vložené do hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy – jimiž se výše úroku nebo jistiny přepočítává podle indexu kapitálového nástroje – úzce nesouvisejí s hostitelským nástrojem, protože rizika vlastní hostitelskému nástroji a vloženému derivátu jsou různá;

e) úroky nebo splátky jistiny přepočítané vázané na komoditní index a vložené do hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy – jimiž se výše úroku nebo jistiny přepočítává podle indexu příslušné komodity (např. zlata) – úzce nesouvisejí s hostitelským nástrojem, protože rizika vlastní hostitelskému nástroji a vloženému derivátu jsou různá;

f) konverzní opce vložená do konvertibilního dluhového nástroje úzce nesouvisí – z pohledu držitele nástroje – s hostitelským dluhovým nástrojem (z pohledu emitenta je konverzní opce kapitálovým nástrojem a nespadá do působnosti tohoto standardu za předpokladu, že splňuje podmínky definované pro kapitálové nástroje v IAS 32);

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

h) úvěrové deriváty, které jsou vloženy do hostitelského dluhového nástroje a které jedné ze stran („příjemci“) umožňují převést úvěrové riziko související s daným referenčním aktivem, ať už je tato strana ve skutečnosti vlastní, či nikoliv, na jinou stranu (na „ručitele“), úzce nesouvisejí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tyto úvěrové deriváty umožňují ručiteli převzít na sebe úvěrové riziko související s daným aktivem bez jeho koupě.

AG31. Příkladem hybridního nástroje je finanční nástroj, který dává držiteli právo odprodat finanční nástroj zpět emitentovi směnou za peněžní částku nebo za jiná finanční aktiva, jejichž hodnota bude záviset na změně kapitálového nebo komoditního indexu, který může vzrůst anebo poklesnout (nástroj s prodejní opcí). Pokud emitent nástroj s prodejní opcí při prvotním zaúčtování nezařadí do kategorie finančních závazků oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů, musí vložený derivát (tzn. indexované jistinné platby) podle odstavce 11 oddělit, protože hostitelská smlouva je dluhovým nástrojem podle odstavce AG27 a indexovaná jistinná platba podle odst. AG30 písm. a) úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Protože jistinná platba může vzrůst nebo poklesnout, je vložený derivát derivátem neopčního charakteru, jehož hodnota je indexovaná k podkladové proměnné.

AG32. V případě nástroje s prodejní opcí, který může být kdykoli prodán zpět za peněžní ekvivalent poměrného podílu na čisté hodnotě aktiv účetní jednotky (příkladem mohou být podíly v otevřeném investičním fondu nebo investiční produkty, u nichž je výše plnění vázána na hodnotu podílové jednotky) je důsledkem oddělení vloženého derivátu a účtování o každém komponentu to, že se kombinovaný nástroj ocení částkou, která je splatná k rozvahovému dni v případě, že držitel uplatní své právo prodat nástroj zpět emitentovi.

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

a) vložený derivát, v němž podstatnou roli hraje úroková míra nebo index úrokové míry, který může změnit výši úroku, jenž by jinak byl placen nebo získán z úročeného hostitelského dluhového nástroje, úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud kombinovaný nástroj nemůže být vyrovnán tak, že držitel nezíská zpět v podstatě celou svou vykázanou investici, nebo vložený derivát může alespoň zdvojnásobit držitelovu počáteční míru návratnosti z hostitelské smlouvy a může mít za následek míru návratnosti, která je přinejmenším dvojnásobná ve srovnání s tržní mírou, která by byla dosažena u smlouvy se stejnými podmínkami, jako má hostitelská smlouva;

b) vložená minimální nebo maximální úroková míra dluhového nástroje úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, pokud maximální úroková míra je stejná nebo vyšší než míra tržní a pokud minimální úroková míra je stejná nebo nižší než tržní úroková míra při emisi nástroje a pokud se u vývoje maximální ani minimální úrokové míry neuplatňuje pákový efekt. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která určují maximální a minimální cenu, jež bude zaplacena nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak maximální, tak i minimální cena byly od počátku „out of the money“ a neuplatňuje se u nich pákový efekt;

c) vložený měnový derivát, který poskytuje platbu jistiny nebo úroku v cizí měně a je vložený do hostitelského dluhového nástroje (např. do duální měnové obligace), úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tento derivát se neodděluje od hostitelského nástroje, protože podle IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* je třeba účtovat kurzové zisky a ztráty z celé peněžní položky do výnosů nebo do nákladů;

d) vložený měnový derivát v hostitelské smlouvě, která je pojistnou smlouvou nebo není finančním nástrojem (jako např. smlouva o koupi nebo prodeji nefinanční položky v cizí měně), úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že se u něj neuplatňuje pákový efekt, neobsahuje opční komponent a vyžaduje platby vyjádřené v jedné z těchto měn:

i) ve funkční měně kterékoliv významné smluvní strany,

ii) v měně, v níž je cena daného zboží nebo služby, které jsou pořízeny nebo doručeny, obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě (např. v US dolarech za transakce s ropou), nebo

iii) v měně, která je běžně používána ve smlouvách o koupi nebo prodeji nefinančních položek v ekonomickém prostředí, ve kterém se transakce odehrává (např. relativně stabilní a likvidní měna, která se běžně používá při místních obchodních transakcích nebo v zahraničním obchodě);

e) vložená opce předčasného splacení, která je vložena do složky týkající se buď pouze úroků, nebo pouze jistiny, úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že hostitelská smlouva i) původně vznikla v důsledku oddělení práva na peněžní toky plynoucí z finančního nástroje, jenž neobsahoval vložený derivát, a ii) neobsahuje žádné podmínky, které nebyly zakotveny již v původním hostitelském dluhovém nástroji;

f) vložený derivát u smluv o pronájmu úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud je i) indexem odrážejícím inflaci, jako je např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou, a pokud index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí), ii) podmíněná část nájemného na základě souvisejících tržeb a iii) podmíněná část nájemného na základě měnící se úrokové míry;

g) prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky („unit-linking feature“) a který je vložený do hostitelského nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvou, pokud platby vázané na podílovou jednotku jsou oceněny její současnou hodnotou, která odráží reálnou hodnotu aktiv fondu. „Unit-linking feature“ je smluvní podmínka, která výši plnění váže na hodnotu podílových jednotek interního nebo externího investičního fondu;

h) derivát vložený do pojistné smlouvy s touto hostitelskou smlouvou úzce souvisí, pokud vložený derivát a hostitelská pojistná smlouva jsou na sobě vzájemně natolik závislé, že účetní jednotka nemůže vložený derivát ocenit samostatně (tj. odděleně od hostitelské smlouvy).

Nástroje obsahující vložené deriváty

AG33A. Pokud účetní jednotka přistoupí k hybridnímu (kombinovanému) nástroji, který obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, je podle odstavce 11 povinna identifikovat takový vložený derivát, ověřit, zda je nutné jej oddělit od hostitelské smlouvy, a u těch, které je třeba oddělit, ocenit derivát v reálné hodnotě jak při prvotním zachycení, tak následně. Tyto požadavky mohou být komplexnější nebo mohou přinášet méně spolehlivé ocenění, než kdyby byl celý nástroj oceněn v reálné hodnotě prostřednictvím výsledkových účtů. Z tohoto důvodu umožňuje tento standard, aby byl celý nástroj oceněn v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

AG33B. Takové zatřídění může být použito, ať už odstavec 11 požaduje oddělení vloženého derivátu od hostitelské smlouvy nebo takové oddělení zakazuje. Odstavec 11A by však nebyl dostatečným důvodem k zatřídění hybridního (kombinovaného) nástroje do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v případech uvedených v odst. 11A písm. a) a b), protože by takový postup nevedl ke snížení komplexnosti nebo zvýšení spolehlivosti.

ÚČTOVÁNÍ A ODÚČTOVÁNÍ (odstavce 14–42)

Prvotní zaúčtování (odstavec 14)

AG34. Na základě zásad definovaných v odstavci 14 účetní jednotka vykazuje všechna svá smluvní práva a povinnosti týkající se derivátů v rozvaze samostatně jako aktiva a závazky, kromě derivátů, které brání tomu, aby převod finančních aktiv byl vykazován jako prodej (viz odstavec AG49). Pokud převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro odúčtování, pak přejímající o převedeném aktivu neúčtuje jako o svém aktivu (viz odstavec AG50).

AG35. Níže uvádíme některé příklady uplatnění zásady definované v odstavci 14:

a) o nepodmíněných pohledávkách a závazcích se účtuje jako o aktivech a závazcích, pokud se účetní jednotka stala smluvní stranou a pokud v důsledku toho má právní nárok obdržet nebo právní závazek zaplatit hotovost;

b) o aktivech, která si účetní jednotka pořídí, a závazcích, které jí vzniknou jako důsledek závazného příslibu koupit nebo prodat zboží nebo služby se běžně neúčtuje, dokud alespoň jedna ze smluvních stran neposkytla plnění. Například účetní jednotka, která přijala závaznou objednávku, neúčtuje většinou o aktivu (a účetní jednotka, která objednávku zadala, neúčtuje o závazku) v době uzavření smlouvy, ale až v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Pokud je závazný příslib koupit nebo prodat nefinanční položky v rámci působnosti tohoto standardu podle odstavců 5–7, jeho čistá reálná hodnota je vykázána jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku (viz písmeno c) níže). Pokud navíc dříve nevykázaný závazný příslib plní funkci zajištěné položky při zajišťování reálné hodnoty, jakákoliv změna v čisté reálné hodnotě, kterou lze přičíst zajišťovanému riziku, je vykázána jako aktivum nebo závazek na počátku zajišťovacího vztahu (viz odstavce 93 a 94);

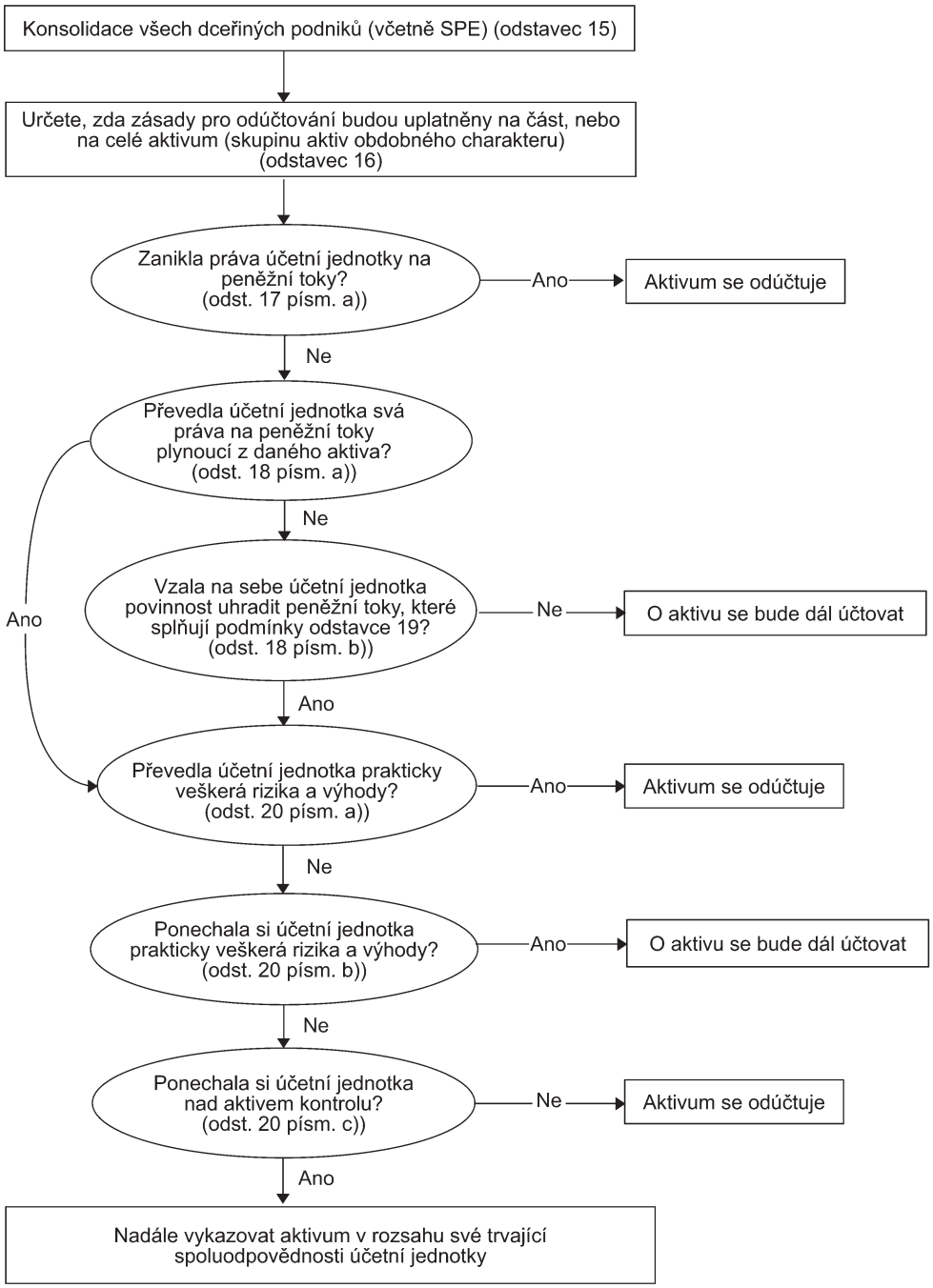
c) forwardová smlouva, která patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–7) je zaúčtována jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku nikoli v den vypořádání závazku. Pokud se účetní jednotka stane stranou forwardové smlouvy, jsou reálné hodnoty práv a povinností často rovné, takže čistá reálná hodnota forwardu je nulová. Pokud čistá reálná hodnota práv a povinností není nulová, pak je smlouva zaúčtována jako aktivum nebo závazek;

d) opční smlouvy, které patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–7) jsou zaúčtovány jako aktiva nebo závazky, jakmile se držitel nebo upisovatel stane stranou smlouvy;

e) plánované budoucí transakce, bez ohledu na míru pravděpodobnosti, nejsou aktivy a závazky, protože účetní jednotka se nestala smluvní stranou.

Odúčtování finančního aktiva (odstavce 15–37)

AG36. Následující vývojový diagram ukazuje, jakým způsobem se postupuje při posuzování toho, zda bude finanční aktivum odúčtováno, a pokud ano, tak v jakém rozsahu.



Ujednání, na jejichž základě má účetní jednotka smluvní právo získat peněžní toky plynoucí z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům (odst. 18 písm. b))

AG37. Situace popsaná v odst. 18 písm. b) (kdy účetní jednotka má smluvní právo získat peněžní toky z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům) nastane, pokud je účetní jednotka například založena za zvláštním účelem (special purpose entity, SPE) nebo je trustem a vydá investorům účastnický podíl na podkladových finančních aktivech, která vlastní a zajišťuje jejich obsluhu. Jsou-li splněny podmínky odstavců 19 a 20, pak v tomto případě finanční aktiva splňují kritéria pro odúčtování.

AG38. Pro účely odstavce 19 může být účetní jednotka například upisovatelem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje účetní jednotku založenou za zvláštním účelem, jež získala finanční aktivum a předává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

Posouzení převodu rizik a užitků plynoucích z vlastnictví (odstavec 20)

AG39. Příklady, kdy účetní jednotka převedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, jsou:

a) nepodmíněný prodej finančního aktiva;

b) prodej finančního aktiva spolu s opcí na zpětnou koupi finančního aktiva za jeho reálnou hodnotu v době zpětné koupě a

c) prodej finančního aktiva spolu s prodejní nebo kupní opcí, která je hluboce „out of the money“ (tj. opcí, která je tak daleko „out of the money“, že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu „in the money“).

AG40. Příklady, kdy si účetní jednotka ponechala prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví:

a) operace prodeje a zpětné koupě, kde cena zpětné koupě je pevná cena nebo prodejní cena plus věřitelský výnos;

b) dohoda o zapůjčení cenných papírů;

c) prodej finančního aktiva spolu se swapem celkových výnosů, který přesouvá tržní riziko zpět na účetní jednotku;

d) prodej finančního aktiva spolu s hluboce „in the money“ prodejní nebo kupní opcí (tj. opcí, která je tak daleko „in the money“, že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu „out of the money“) a

e) prodej krátkodobých pohledávek, kterými účetní jednotka garantuje započíst přejímajícímu úvěrové ztráty, které se mohou pravděpodobně objevit.

AG41. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že v důsledku převodu převedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, pak znovu v budoucnosti nevykazuje převáděné aktivum, pokud jej znovu nenabude prostřednictvím nové transakce.

Posouzení převodu kontroly

AG42. Účetní jednotka si neponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Účetní jednotka si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přejímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, je-li obchodováno na aktivním trhu, protože je může znovu koupit na trhu, pokud je potřebuje vrátit účetní jednotce. Přejímající může například mít faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud je předmětem opce, která účetní jednotce umožňuje zpětně je koupit, ale přejímající může na trhu snadno získat převáděné aktivum, je-li uplatněna opce. Přejímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud si účetní jednotka ponechá tuto opci a přejímající nemůže snadno získat převáděné aktivum na trhu, pokud účetní jednotka uplatní svou opci.

AG43. Přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pouze pokud může prodat toto aktivum jako celek nespřízněné třetí straně a je schopen uplatnit tuto způsobilost jednostranně a bez uvalení dodatečných omezení na převod. Zásadní otázkou zůstává, co je schopen přejímající udělat ve skutečnosti, ne jaká smluvní práva má, pokud jde o to, co může udělat s převáděným aktivem nebo jaké existují smluvní zákazy. A to zejména:

a) smluvní právo disponovat s převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud pro převáděné aktivum neexistuje trh, a

b) způsobilost disponovat převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud nemůže být tato způsobilost volně uplatněna. Z toho důvodu:

i) způsobilost přejímajícího disponovat převáděným aktivem musí být nezávislá na jednání jiných (tzn. musí to být jednostranná způsobilost) a

ii) přejímající musí být způsobilý disponovat převáděným aktivem bez toho, aby bylo potřeba připojit k převodu restriktivní podmínky (např. podmínky o tom, jak má být zacházeno se vypůjčeným aktivem nebo s opcí, která dává přejímajícímu právo zpětné koupě aktiva).

AG44. To, že je nepravděpodobné, že přejímající prodá převáděné aktivum, samo o sobě neznamená, že převádějící si ponechal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud však prodejní opce nebo záruka odrazuje přejímajícího od prodeje převáděného aktiva, pak si převádějící ponechal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud je například prodejní opce nebo záruka dostatečně hodnotná, odrazuje přejímajícího od prodeje převáděného aktiva, protože přejímající by ve skutečnosti neprodal převáděné aktivum třetí straně bez připojení podobné opce nebo jiné restriktivní podmínky. Namísto toho přejímající bude držet převáděné aktivum, aby získal platby ze záruky nebo prodejní opce. Za těchto okolností si převádějící ponechal kontrolu nad převáděným aktivem.

Převody splňující podmínky pro odúčtování

AG45. Účetní jednotka si může ponechat právo na část úrokových plateb z převáděných aktiv jako úhradu za jejich obsluhu. Část úrokových plateb, kterých se účetní jednotka zřekne po ukončení nebo převodu smlouvy o obsluze úvěrů, je alokována na obsluhující aktivum nebo obsluhující závazek. Část úrokových plateb, kterých se účetní jednotka nezřekne, je pohledávkou plynoucí z úroků. Pokud se například účetní jednotka při ukončení nebo převodu smlouvy o obsluze úvěrů nezřekne úroku, pak je celkové úrokové rozpětí pohledávkou vyplývající pouze z úroků. Pro účely uplatnění odstavce 27 jsou reálné hodnoty obsluhujícího aktiva a úrokové pohledávky používány pro alokaci účetní hodnoty pohledávky mezi část aktiva, která je odúčtována, a tu část, o které se nadále účtuje. Pokud není poplatek za obsluhu úvěrů specifikován nebo se neočekává, že účetní jednotce dostatečně nahradí poskytovanou obsluhu, pak je obsluhující závazek účtován v reálné hodnotě.

AG46. Při odhadování reálné hodnoty části, o které se nadále účtuje, a části, která je odúčtována, pro účely odstavce 27 použije účetní jednotka požadavky týkající se oceňování reálnou hodnotou, definované v odstavci 28 a v odstavcích 48–49 a AG69–AG82.

Převody nesplňující podmínky pro odúčtování

AG47. Následující ustanovení je aplikací zásady popsané v odstavci 29. Pokud záruka poskytnutá účetní jednotkou na ztráty ze selhání dlužníka u převáděného aktiva zabrání odúčtování převáděného aktiva, protože účetní jednotka zadržela prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, pak se o převáděném aktivu nepřestává účtovat v celém jeho rozsahu a získané protiplnění je vykázáno v závazcích.

Trvající spoluodpovědnost na převáděném aktivu

AG48. Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 30.

Všechna aktiva

a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty ze selhání dlužníka převáděného aktiva zamezí odúčtování převáděného aktiva ve výši trvající spoluodpovědnosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněné nižší hodnotou z těchto dvou hodnot: i) účetní hodnotou aktiva a ii) maximální hodnotou protiplnění získaného v rámci převodu, o jehož opětovné zaplacení může být účetní jednotka požádána (záruční hodnota). Příslušný závazek je zpočátku oceněn součtem hodnoty záruky a reálné hodnoty záruky (což je obvykle protiplnění získané za záruku). Počáteční reálná hodnota záruky je následně zaúčtována do výnosů nebo do nákladů na bázi časového rozlišení (viz IAS 18) a účetní hodnota aktiva je snížena o případnou ztrátu ze snížení hodnoty.

Aktiva oceněná zůstatkovou hodnotou

b) Pokud závazek prodejní opce vystavený účetní jednotkou nebo právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezují odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum zůstatkovou hodnotou, je příslušný závazek oceněn ve své hodnotě (tzn. získané protiplnění) upravené o odpis všech rozdílů mezi pořizovací cenou a zůstatkovou hodnotou převáděného aktiva k datu, kdy opce vyprší. Předpokládejme například, že zůstatková hodnota a účetní hodnota aktiva k datu převodu je 98 MJ a získané

protiplnění je 95 MJ. Zůstatková hodnota aktiva k datu uplatnění opce bude 100 MJ. Počáteční účetní hodnota příslušného závazku je 95 MJ a rozdíl mezi 95 MJ a 100 MJ se zaúčtuje do výnosů nebo nákladů s použitím metody efektivní úrokové míry. Pokud je opce uplatněna, jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou příslušného závazku a realizační cenou opce se účtuje do výnosů nebo nákladů.

Aktiva oceněná reálnou hodnotou

c) Pokud právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezí odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum v reálné hodnotě, pak se toto oceňování aktiva reálnou hodnotou zachová. Příslušný závazek je oceněn v i) rozdílem realizační ceny opce a časové hodnoty opce, je-li opce v penězích nebo na penězích, nebo v ii) reálné hodnotě převáděného aktiva snížené o časovou hodnotu opce, pokud je opce mimo peníze. Úprava příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota práva kupní opce. Pokud je například reálná hodnota daného aktiva 80 MJ, realizační cena opce je 95 MJ a časová hodnota opce je 5 MJ, je účetní hodnota příslušného závazku 75 MJ (80 MJ − 5 MJ) a účetní hodnota převáděného aktiva je 80 MJ (tzn. jeho reálná hodnota).

d) Pokud prodejní opce vystavená účetní jednotkou zamezuje odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum jeho reálnou hodnotou, je příslušný závazek oceněn realizační cenou opce, k níž je přičtena časová hodnota opce. Hodnota aktiva se bude rovnat buď jeho reálné hodnotě, nebo realizační ceně opce, podle toho, která z těchto částek je nižší, protože účetní jednotka nemá právo na zvyšování reálné hodnoty převáděného aktiva nad realizační cenu opce. To zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálnou hodnotou závazku prodejní opce. Pokud je například reálná hodnota daného aktiva 120 MJ, realizační cena opce je 100 MJ a časová hodnota opce je 5 MJ, je účetní hodnota příslušného závazku 105 MJ (100 MJ + 5 MJ) a účetní hodnota aktiva je 100 MJ (v tomto případě realizační cena opce).

e) Pokud collar ve formě držené kupní a vystavené prodejní opce zamezí odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje aktivum reálnou hodnotou, pokračuje v oceňování aktiva reálnou hodnotou i nadále. Příslušný závazek je oceněn v i) částce realizační ceny kupní opce a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, pokud je kupní opce v penězích nebo na penězích, nebo ii) částkou reálné hodnoty aktiva a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, je-li kupní opce mimo peníze. Úprava příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota opcí držených a vystavených účetní jednotkou. Předpokládejme například, že účetní jednotka převádí finanční aktivum, které je oceněno v reálné hodnotě, zatímco ve stejném okamžiku kupuje kupní opci s realizační cenou 120 MJ a vystaví prodejní opci s realizační cenou 80 MJ. Předpokládejme také, že reálná hodnota aktiva je 100 MJ k datu jeho převodu. Časové hodnoty prodejní, resp. kupní opce jsou 1 MJ, resp. 5 MJ. V tomto případě účetní jednotka vykazuje aktivum v hodnotě 100 MJ (reálná hodnota aktiva) a závazek v hodnotě 96 MJ [(100 MJ + 1 MJ) − 5 MJ]. Takže čistá hodnota aktiva je 4 MJ, což je reálná hodnota účetní jednotkou držených a vystavených opcí.

Veškeré převody

AG49. V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro odúčtování, se o smluvních právech a povinnostech převádějícího souvisejících s převodem účtuje zvlášť jako o derivátech, pokud by zaúčtování jak derivátu, tak i převáděného aktiva, nebo závazku vzešlého z převodu mělo za následek, že stejná práva a povinnosti jsou zaúčtovány dvakrát. Například kupní opce držená převádějícím může zamezit vykázání převodu finančního aktiva jako prodeje. V tomto případě není kupní opce zaúčtována zvlášť jako derivátové aktivum.

AG50. V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro odúčtování, přejímající o převedeném aktivu neúčtuje jako o svém aktivu. Přejímající odúčtuje hotovost nebo jiné uhrazené protiplnění a zaúčtuje pohledávku za převádějícím. Pokud má převádějící jak práva, tak i povinnosti k opětovnému získání kontroly nad převáděným aktivem v celém jeho rozsahu za pevnou částku (např. na základě dohody o zpětné koupi), může přejímající zaúčtovat svou pohledávku jako úvěry a jiné pohledávky.

Příklady

AG51. Následují příklady ilustrují uplatnění zásad odúčtování definovaných tímto standardem.

a) *Dohody o zpětné koupi a půjčky cenných papírů.* Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětné koupi za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus věřitelský výnos, nebo pokud je zapůjčeno na základě dohody o jeho navrácení převádějícímu, pak není odúčtováno, protože převádějící si ponechal prakticky

všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví. Pokud přejímající získá právo aktivum prodat nebo zastavit, převádějící musí aktivum v rozvaze překlasifikovat, například jako půjčené aktivum nebo pohledávku se zpětnou koupí.

b) *Dohody o zpětné koupi a půjčky cenných papírů – aktiva, která jsou prakticky stejného charakteru.* Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětné koupi stejného nebo prakticky stejného aktiva za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus věřitelský výnos nebo pokud je finanční aktivum zapůjčeno na základě dohody o navrácení stejného nebo prakticky stejného aktiva převádějícímu, pak není odúčtováno, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.

c) *Dohody o zpětné koupi a půjčky cenných papírů – právo substituce.* Pokud dohoda o zpětné koupi za pevnou cenu zpětné koupě nebo cenu rovnající se součtu prodejní ceny a věřitelského výnosu nebo podobná transakce týkající se půjčky cenných papírů dává přejímajícímu právo nahradit aktiva, která jsou v den zpětné koupě podobná a mají stejnou reálnou cenu jako převáděné aktivum, pak prodané nebo zapůjčené aktivum na základě zpětné koupě nebo půjčky cenných papírů není odúčtováno, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.

d) *Právo prvního odmítnutí zpětné koupě aktiva za reálnou cenu.* Pokud účetní jednotka prodá finanční aktivum a ponechá si pouze právo prvního odmítnutí zpětné koupě převáděné aktivum za reálnou cenu, v okamžiku, kdy je přejímající prodá, účetní jednotka odúčtuje aktivum, protože převedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.

e) *„Wash sale" (praní finančního aktiva).* Zpětná koupě finančního aktiva krátce po jeho prodeji je někdy nazývána jako praní finančního aktiva. Taková zpětná koupě nevylučuje odúčtování za předpokladu, že původní transakce splnila podmínky pro odúčtování. Pokud však dohoda o prodeji finančního aktiva vejde v platnost ve stejnou dobu jako dohoda o zpětné koupi tohoto aktiva za pevnou cenu nebo prodejní cenu plus věřitelský výnos, pak aktivum není odúčtováno.

f) *Prodejní a kupní opce, které jsou hluboko v penězích.* Pokud může být převáděné finanční aktivum koupeno zpět převádějícím uplatněním kupní opce a kupní opce je hluboko v penězích, převod nesplňuje kritéria pro odúčtování, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví. Stejně tak pokud může být finanční aktivum zpětně prodáno přejímajícím uplatněním prodejní opce a prodejní opce je hluboko v penězích, převod nesplňuje kritéria pro odúčtování, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.

g) *Prodejní a kupní opce, které jsou hluboko mimo peníze.* Pokud je jak prodejní opce na finanční aktivum, kterou drží přejímající, tak kupní opce, kterou drží převádějící, hluboko mimo peníze, finanční aktivum bude odúčtováno, protože převádějící převedl prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.

h) *Běžně dostupná aktiva podléhající kupní opci, která není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze.* Pokud účetní jednotka vlastní kupní opci na aktivum, které je snadno dostupné na trhu a opce není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze, pak aktivum je odúčtováno. Dochází k tomu proto, že účetní jednotka i) ani nezadržela, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví a ii) neponechala si kontrolu. Pokud však aktivum není snadno dostupné na trhu, odúčtování je vyloučeno do výše hodnoty aktiva podléhající kupní opci, protože účetní jednotka si zachovala kontrolu nad aktivem.

i) *Nesnadno dostupné aktivum podléhající prodejní opci vystavené účetní jednotkou, která není ani hluboko v penězích ani hluboko mimo peníze.* Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum, které není snadno dostupné na trhu, a vystaví prodejní opci, která není hluboko mimo peníze, účetní jednotka si neponechá ani nepřevede prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, a to vzhledem k vystavené prodejní opci. Účetní jednotka si zachová kontrolu nad aktivem, pokud prodejní opce je dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva. V takovém případě se o aktivu nepřestává účtovat v rozsahu trvající spoluodpovědnosti převádějícího (viz odstavec AG44). Pokud prodejní opce není dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva, účetní jednotka kontrolu nad aktivem převedla. V takovém případě je aktivum odúčtováno.

j) *Aktiva s prodejní nebo kupní opcí nebo s forwardovou smlouvou o zpětné koupi oceněnou reálnou hodnotou.* Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum s prodejní nebo kupní opcí nebo s forwardovou smlouvou o zpětné koupi a realizační cena opce, resp. cena zpětné koupě se rovná reálné hodnotě finančního aktiva v době zpětné koupě, bude takové aktivum odúčtováno, protože došlo k převodu prakticky všech rizik a užitků plynoucích z vlastnictví.

k) *Kupní nebo prodejní opce vypořádaná v hotovosti*. Pokud účetní jednotka převádí finanční aktivum s prodejní nebo kupní opcí nebo s forwardovou smlouvou o zpětné koupi, které budou vypořádány čistě v hotovosti, musí posoudit, zda si ponechala, nebo zda převedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví. Pokud si účetní jednotka ponechala prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, posoudí, zda si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem. To, že je prodejní nebo kupní opce, případně forwardová smlouva o zpětné koupi vypořádána čistě v hotovosti, automaticky neznamená, že účetní jednotka kontrolu převedla (viz odstavce AG44 a písmena g), h) a i) výše).

l) *Práva zpětné koupě („removal of accounts")*. Ustanovení „removal of accounts" je opcí nepodmíněné zpětné koupě, která dává účetní jednotce právo požadovat navrácení aktiv, jejichž zpětný převod podléhá určitým omezením. Pokud taková opce způsobuje, že si účetní jednotka ani neponechala, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, pak opce brání odúčtování pouze té části aktiva, která podléhá zpětné koupi (za předpokladu, že přejímající nemůže aktivum prodat). Pokud například účetní hodnota a výnosy z převodu úvěrového aktiva jsou 100 000 MJ, přičemž každý jednotlivý úvěr lze koupit zpět, ale celková hodnota úvěrů koupených zpět nesmí přesáhnout 10 000 MJ, pak kritéria pro odúčtování splňují úvěry ve výši 90 000 MJ.

m) *Clean-up call opce*. Účetní jednotka (může to být i převádějící), která zajišťuje obsluhu převedených aktiv, může mít tzv. „clean-up" kupní opci. Tato opce jí umožňuje koupit zbývající aktiva v okamžiku, kdy množství nesplacených aktiv klesne pod určitou úroveň, tj. když jsou náklady na obsluhu aktiv vyšší než související přínos. Pokud taková opce způsobuje, že si účetní jednotka ani neponechala, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, a pokud přejímající nemůže aktivum prodat, opce brání odúčtování pouze té části aktiva, která podléhá kupní opci.

n) *Podřízené podíly a úvěrové záruky*. Účetní jednotka může zvýšit kvalitu převedeného úvěrového aktiva tím, že podíl na tomto aktivu, který si ponechala, nebo jeho část podřídí. Dále může kvalitu úvěrového aktiva zvýšit tím, že přejímajícímu poskytne úvěrovou záruku, která může být neomezená nebo omezená určitou částkou. Pokud si účetní jednotka ponechá prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, o aktivu se nadále účtuje v celém jeho rozsahu. Pokud si účetní jednotka ponechá některá, ale ne prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví a ponechá si kontrolu, odúčtovat lze pouze tu částku hotovosti nebo jiných aktiv, o jejichž platbu může být účetní jednotka požádána.

o) *Swap celkových výnosů*. Účetní jednotka může prodat finanční aktivum přejímajícímu a vstoupit s ním do swapu celkových výnosů, pomocí něhož budou všechny peněžní toky úrokových plateb z daného aktiva postoupeny zpět účetní jednotce směnou za pevnou nebo proměnlivou platbu a všechna zvýšení nebo poklesy reálné hodnoty daného aktiva ponese účetní jednotka. V tomto případě je odúčtování celého aktiva zakázáno.

p) *Úrokové swapy*. Účetní jednotka může převést na přejímajícího finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou a vstoupit s ním do úrokového swapu za účelem získání pevné úrokové míry a za účelem platby proměnlivé úrokové míry založené na jmenovité hodnotě, která je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva. Úrokový swap nevylučuje odúčtování převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny platbami z převáděného aktiva.

q) *Odepisované úrokové swapy*. Účetní jednotka může převést na přejímajícího finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou, které se v průběhu času umoří, a vstoupit s ním do amortizačního úrokového swapu, z jehož jmenovité hodnoty bude přejímající inkasovat částky s pevnou úrokovou mírou a hradit částky s proměnlivou úrokovou mírou. Pokud se jmenovitá hodnota swapu odepisuje, takže je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva nesplaceného v každém časovém okamžiku, pak swap obecně způsobí, že si účetní jednotka ponechá podstatné riziko předčasného splacení. V takovém případě účetní jednotka buď pokračuje v účtování o celém převáděném aktivu, nebo o něm účtuje do výše své trvající spoluodpovědnosti. Pokud naopak odpis jmenovité hodnoty swapu není spojen s částkou jistiny, která je nesplacenou částí převáděného aktiva, pak takový swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá riziko předčasného splacení aktiva. Proto tato skutečnost nevyloučí odúčtování převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněné úrokovými platbami z převáděného aktiva a swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá jiná závažná rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva.

AG52. Tento odstavec znázorňuje využití přístupu trvající spoluodpovědnosti, má-li účetní jednotka trvající spoluodpovědnost v části finančního aktiva.

Předpokládejme, že účetní jednotka má portfolio úvěrů s možností předčasného splacení, jejichž kupón a efektivní úroková míra je 10 % a jejichž jistinná a zůstatková hodnota je 10 000 MJ. Účetní jednotka uzavře transakci, v níž přejímající na oplátku za platbu ve výši 9 115 MJ získá právo na 9 000 MJ z veškerých inkas jistiny plus úrok sazbou 9,5 %. Účetní jednotka si ponechá právo na 1 000 MJ z veškerých inkas jistiny plus 10 % úrok a dále na zbytkový úrok („excess spread") ve výši 0,5 % z jistiny ve výši 9 000 MJ. Inkasa z předčasných splátek budou úměrně rozdělena mezi účetní jednotku a přejímajícího v poměru 1:9, ale veškerá selhání dlužníka (neuhrazené částky) budou odečtena z podílu účetní jednotky, který činí 1 000 MJ, a to až do jeho vyčerpání. Reálná hodnota úvěrů v den transakce je 10 100 MJ a odhadovaná reálná hodnota zbytkového úroku v sazbě 0,5 % je 40 MJ.

Účetní jednotka určí, že některá významná rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převedla (například významné riziko předčasného splacení), ale také že si některá významná rizika a užitky plynoucí z vlastnictví ponechala (vzhledem ke svému podřízenému podílu) a že si ponechala kontrolu. Proto účetní jednotka uplatňuje přístup trvající spoluodpovědnosti.

Při účtování podle tohoto standardu účetní jednotka transakci analyzuje jako a) zadržení poměrného podílu ve výši 1 000 MJ a jako b) podřízení tohoto podílu s cílem zvýšit kvalitu úvěrového aktiva.

Účetní jednotka vypočítá, že hodnota 9 090 MJ (90 % z 10 100 MJ) ze získaného protiplnění ve výši 9 115 MJ představuje protiplnění za poměrný 90 % podíl. Zbývající část získaného protiplnění (25 MJ) představuje získané protiplnění za podřízení vlastního podílu s cílem zvýšit kvalitu úvěrového aktiva. Zbytkový úrok ve výši 0,5 % představuje získané protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva. Takže celkové získané protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva je 65 MJ (25 MJ + 40 MJ).

Účetní jednotka vypočítá zisk nebo ztrátu při prodeji 90 % podílu peněžních toků. Pokud budeme předpokládat, že reálné hodnoty 10 % zadržené části a 90 % převedené části nejsou k datu převodu dostupné, účetní jednotka rozdělí účetní hodnotu aktiva v souladu s odstavcem 28 následovně:

	Odhadovaná reálná hodnota	*V procentech*	*Rozdělená účetní hodnota*
Převedená část	9 090	90 %	9 000
Zadržená část	1 010	10 %	1 000
Celkem	**10 100**		**10 000**

Účetní jednotka vypočítá svůj zisk nebo ztrátu při prodeji 90 % podílu peněžních toků odečtením převedené části rozdělené účetní hodnoty od získaného protiplnění, tzn. 90 MJ (9 090 MJ – 9 000 MJ). Účetní hodnota části zadržené účetní jednotkou je 1 000 MJ.

Účetní jednotka navíc vykazuje trvající spoluodpovědnost, která vyplývá z podřízení zadrženého podílu. Účetní jednotka tudíž zaúčtuje aktivum v hodnotě 1 000 MJ (maximální hodnota peněžních toků, o které může v důsledku podřízení přijít) a příslušný závazek v hodnotě 1 065 MJ (což je maximální hodnota peněžních toků, o které může v důsledku podřízení přijít, tj. 1 000 MJ, plus reálná hodnota podřízení ve výši 65 MJ).

Účetní jednotka použije všechny výše uvedené informace, aby vykázala transakci následovně:

	Má dáti	*Dal*
Původní aktivum	—	9 000
Aktivum zaúčtované k podřízení nebo zbytkový podíl	1 000	—
Aktivum k přijatému protiplnění ve formě zbytkového úroku	40	—
Zisk nebo ztráta (zisk z převodu)	—	90
Závazek	—	1 065
Přijaté peněžní prostředky	9 115	—
Celkem	**10 155**	**10 155**

Okamžitě po transakci činí účetní hodnota aktiva 2 040 MJ, což je částka skládající se z 1 000 MJ, tj. rozdělená pořizovací cena zadržené části, a z 1 040 MJ, což je dodatečná trvající spoluodpovědnost účetní

jednotky vyplývající z podřízení zadrženého podílu za úvěrové ztráty (což zahrnuje zbytkový úrok v hodnotě 40 MJ).

V dalších účetních obdobích účetní jednotka účtuje o přijatém protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva (65 MJ) na bázi časového rozlišení, akumuluje úrok ze zaúčtovaného aktiva s použitím metody efektivní úrokové míry a účtuje o každém snížení hodnoty zaúčtovaného úvěrového aktiva. Účtování o snížení hodnoty úvěrového aktiva si můžeme ukázat na následujícím příkladě: předpokládejme, že v následujícím roce vznikne ztráta ze snížení hodnoty podkladových úvěrů ve výši 300 MJ. Účetní jednotka sníží vykázané aktivum o 600 MJ (300 MJ se vztahuje k zadrženému podílu a 300 MJ k dodatečné trvající spoluodpovědnosti, která vzniká z podřízení zadrženého podílu) a zaúčtovaný závazek sníží o 300 MJ. Čistým výsledkem je zaúčtování částky 300 MJ, která představuje snížení hodnoty úvěrového aktiva, do nákladů.

Koupě nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání (odstavec 38)

AG53. Jak je popsáno v odstavcích AG55 a AG56, o koupi nebo prodeji finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se účtuje k datu obchodu nebo k datu vypořádání. Použitá metoda se aplikuje důsledně na všechny koupě a prodeje finančních aktiv, která patří do stejné kategorie finančních aktiv. Tyto kategorie jsou definovány v odstavci 9. Pro tyto účely tvoří aktiva, která jsou držena za účelem obchodování, samostatnou kategorii odlišnou od kategorie aktiv oceněných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů.

AG54. Smlouva, která vyžaduje nebo povoluje čisté vypořádání změny své hodnoty, není smlouvou s obvyklým termínem dodání. Taková smlouva se mezi datem obchodu a datem vypořádání účtuje jako derivát.

AG55. Datum obchodu je datem, kdy se účetní jednotka zaváže koupit nebo prodat aktivum. Podstatou účtování k datu obchodu je a) zaúčtování aktiva, jež má účetní jednotka přijmout, nebo závazku, který má účetní jednotka uhradit, k datu obchodu a b) odúčtování prodaného aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty při vyřazení a zaúčtování pohledávky za kupujícím k datu obchodu. Obecně platí, že úrok se u aktiva a souvisejícího závazku akumuluje až od data vypořádání, kdy dojde k převodu vlastnických práv.

AG56. Datum vypořádání je datem, kdy je aktivum dodáno účetní jednotce resp. účetní jednotkou. Podstatou účtování k datu vypořádání je a) zaúčtování aktiva k datu jeho přijetí účetní jednotkou, a b) odúčtování aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty při vyřazení k datu, kdy je účetní jednotka dodá. Účtuje-li účetní jednotka o aktivu k datu vypořádání, bude účtovat i o všech změnách reálné hodnoty aktiva mezi datem obchodu a datem vypořádání, a to stejným způsobem, jako se podle tohoto standardu účtuje o pořízeném aktivu. To znamená, že u aktiv oceněných pořizovací cenou nebo zůstatkovou hodnotou se o změně hodnoty neúčtuje; u aktiv klasifikovaných jako oceňovaná reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů, se změna hodnoty účtuje do výnosů nebo do nákladů; u aktiv klasifikovaných jako realizovatelná se změna hodnoty účtuje do vlastního kapitálu.

Odúčtování finančního závazku (odstavce 39–42)

AG57. Finanční závazek (nebo jeho část) zaniká, pokud dlužník:

a) splní svůj závazek (nebo jeho část) tím, že věřiteli uhradí, obvykle hotovostí, jiné finanční aktivum, zboží nebo služby, nebo

b) je právně zproštěn své povinnosti uhradit závazek, a to buď na základě výsledku soudního řízení, nebo z rozhodnutí věřitele. (Tato podmínka může být splněna i v případě, že dlužník poskytne záruku.)

AG58. Pokud emitent dluhového nástroje zpětně koupí tento nástroj, dluh zaniká i přesto, že emitent provozuje trh s tímto nástrojem, nebo že jej zamýšlí v blízké budoucnosti opět prodat.

AG59. Pokud dlužník není svého závazku právně zproštěn, úhrada třetí straně, včetně svěřenské správy (anglicky někdy označovaná jako „in-substance defeasance“) sama o sobě nezbavuje dlužníka jeho primárního závazku vůči věřiteli.

AG60. Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek, a oznámí svému věřiteli, že třetí strana převzala jeho dlužný závazek, neodúčtuje dlužník tento dlužný závazek, dokud není splněna podmínka v odst. AG57 písm. b). Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek, a je svého závazku právně zproštěn svým věřitelem, pak dluh zanikl. Pokud však dlužník souhlasí, že bude dluh splácet třetí straně nebo přímo původnímu věřiteli, zaúčtuje nový dluhový závazek vůči třetí straně.

AG61. Přestože je dlužník svého závazku právně zproštěn, ať již na základě výsledků soudního řízení nebo z rozhodnutí věřitele, a má to za následek odúčtování závazku, může účetní jednotka zaúčtovat nový závazek, pokud nejsou splněna kritéria odúčtování převáděných finančních aktiv v odstavci 15–37. Pokud tato kritéria nejsou splněna, převáděná aktiva nejsou odúčtována a účetní jednotka v souvislosti s nimi zaúčtuje nový závazek.

AG62. Pro účely odstavce 40 se významnou změnou podmínek rozumí případ, kdy diskontovaná současná hodnota peněžních toků za nových podmínek, včetně veškerých uhrazených poplatků snížených pomocí původní efektivní úrokové míry o veškeré přijaté poplatky, se liší minimálně o 10 % od diskontované současné hodnoty zbývajících peněžních toků plynoucích z původního finančního závazku. Jestliže se uzavření nového úvěru nebo změna úvěrových podmínek účtuje jako zánik závazku, veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce v této souvislosti vzniknou, se zaúčtují k datu zániku do výnosů nebo do nákladů. Jestliže se uzavření nového úvěru nebo změna úvěrových podmínek neúčtuje jako zánik závazku, veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce vzniknou, budou mít vliv na účetní hodnotu závazku a budou se odepisovat po zbývající dobu trvání modifikovaného závazku.

AG63. V některých případech může věřitel zprostit dlužníka jeho platebních závazků s tím, že dlužník na sebe vezme záruční závazek zaplatit v případě, že tak neučiní strana, která na sebe převzala primární zodpovědnost za uhrazení tohoto závazku. V tomto případě dlužník:

a) zaúčtuje nový finanční závazek rovnající se reálné hodnotě závazku dlužníka vyplývajícího ze záruky a

b) zaúčtuje zisk nebo ztrátu, a to na základě rozdílu mezi i) veškerými přijatými platbami a ii) účetní hodnotou původního finančního závazku sníženou o reálnou hodnotu nového finančního závazku.

OCEŇOVÁNÍ (odstavce 43–70)

Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků (odstavec 43)

AG64. Reálná hodnota finančního nástroje je při prvotním ocenění obvykle transakční cena (tzn. reálná hodnota poskytnutého nebo přijatého protiplnění, viz také odstavec AG76). Pokud je však část poskytnutého nebo přijatého protiplnění za něco jiného než za finanční nástroj, reálná hodnota finančního nástroje je odhadována pomocí oceňovací techniky (viz odstavce AG74–AG79). Například reálná hodnota dlouhodobého úvěru nebo pohledávky, která nenese úrok, může být odhadována jako současná hodnota budoucích peněžních tržeb diskontovaných podle převažující tržní úrokové sazby (sazeb) používané u obdobného nástroje (tj. obdobného z hlediska příslušné měny, podmínek, úrokové sazby či jiných faktorů) s obdobným úvěrovým ratingem. Každá dodatečná půjčená částka je nákladem nebo snížením výnosu, pokud nesplňuje podmínky, aby mohla být klasifikována jako nějaký jiný typ aktiva.

AG65. Pokud účetní jednotka poskytne úvěr s netržní úrokovou sazbou (např. 5 %, zatímco tržní sazba u podobných úvěrů je 8 %) a obdrží poplatek jako započtení, pak účetní jednotka zaúčtuje úvěr v reálné hodnotě, tzn. bez obdrženého poplatku. Účetní jednotka akumuluje diskont do výnosů nebo do nákladů pomocí metody efektivní úrokové míry.

Následné oceňování finančních aktiv (odstavce 45 a 46)

AG66. Pokud je finanční nástroj, o kterém bylo původně účtováno jako o finančním aktivu, oceněn reálnou hodnotou a jeho reálná hodnota je nižší než nula, pak je finančním závazkem v souladu s odstavcem 47.

AG67. Následující příklad ilustruje účtování o transakčních nákladech při prvotním a následném ocenění realizovatelného finančního aktiva. Aktivum je pořízeno za 100 MJ plus kupní provizi ve výši 2 MJ. Aktivum je tedy nejprve vykázáno v hodnotě 102 MJ. Další rozvahové datum nastane o den později, kdy kótovaná tržní cena aktiva je 100 MJ. Pokud by aktivum bylo prodáno, byla by zaplacena provize ve výši 3 MJ. K tomuto dni je aktivum oceněno ve výši 100 MJ (bez ohledu na možnou provizi z prodeje) a ve vlastním kapitálu se vykáže ztráta ve výši 2 MJ. Pokud má realizovatelné finanční aktivum pevné nebo určitelné platby, transakční náklady se odepisují do nákladů s použitím metody efektivní úrokové míry. Pokud realizovatelné finanční aktivum nemá pevné nebo určitelné platby, zaúčtují se transakční náklady do nákladů v okamžiku, kdy je aktivum odúčtováno nebo dojde ke snížení jeho hodnoty.

AG68. Nástroje, které jsou klasifikovány jako úvěry a jiné pohledávky, jsou oceněny v zůstatkové hodnotě bez ohledu na záměr účetní jednotky držet je do splatnosti.

Problematika oceňování reálnou hodnotou (odstavce 48–49)

AG69. Definice reálné hodnoty je založena na předpokladu trvání účetní jednotky bez existence záměru či nutnosti její likvidace, významného omezení rozsahu její činnosti či závazku jednotky realizovat transakci za nepříznivých podmínek. Reálná hodnota tudíž není částka, kterou by účetní jednotka dostala nebo zaplatila při vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo při prodeji uskutečněném v tísni. Reálná hodnota nicméně odráží úvěrovou kvalitu nástroje.

AG70. V tomto standardu se používá termín „nabídková cena" a „poptávková cena" (bid price nebo asking price, někdy též current offer price – současná nabídková cena) ve významu kótované tržní ceny a termín „rozptyl nabídky a poptávky", který zahrnuje pouze transakční náklady. Jiné úpravy za účelem dosažení reálné hodnoty (např. pro riziko nesplnění závazku protistranou) nejsou v termínu „rozptyl nabídky a poptávky" obsaženy.

Aktivní trh: Kótovaná tržní cena

AG71. Finanční nástroj se považuje za kótovaný na aktivním trhu, pokud jsou kótované tržní ceny snadno a pravidelně dostupné na burze, u dealerů, obchodníků s cennými papíry, průmyslových skupin, oceňovacích služeb nebo regulačních orgánů, a tyto ceny reprezentují aktuální a pravidelně se uskutečňující tržní transakce za obvyklých podmínek. Reálná hodnota je definována cenou, na které se dohodli ochotný kupující a ochotný prodejce za obvyklých podmínek. Cílem stanovování reálné hodnoty finančního nástroje, který je obchodován na aktivním trhu, je dosáhnout ceny, za kterou by se transakce k rozvahovému dni u tohoto nástroje vyskytla (tzn. bez úpravy nástroje) na nejvýhodnějším aktivním trhu, na který má účetní jednotka okamžitý přístup. Účetní jednotka však upravuje cenu na progresivnějším trhu, aby odrážela veškeré rozdíly v úvěrovém riziku spočívajícím v nesplnění závazku protistranou mezi nástroji obchodovanými na tomto trhu a těmi, které jsou oceňovány. Nejspolehlivějším důkazem o výši reálné hodnoty je obvykle veřejně ohlášená cena na aktivním veřejném trhu, která může být použita k ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku.

AG72. Tržní cenu drženého aktiva nebo emitovaného závazku představuje obvykle aktuální nabídková cena kupujícího (bid price) a tržní cenu aktiva, které má být předmětem akvizice nebo drženého závazku, představuje nabídková cena prodávajícího (asking price). Má-li účetní jednotka aktiva a závazky s vzájemně započitatelnými tržními riziky, může pro stanovení reálných hodnot vzájemného zápočtu rizik použít tržní ceny „střed" a podle vhodnosti použít na čistou otevřenou pozici nabídkovou nebo poptávkovou cenu (bid or asking price). Pokud takové ceny k dispozici nejsou, může jako vodítko pro stanovení reálné hodnoty sloužit cena poslední transakce, avšak pouze za předpokladu, že od data uskutečnění transakce nedošlo k významné změně ekonomických podmínek. Pokud se od data transakce podmínky změnily (např. změna bezrizikové úrokové míry po poslední cenové kotaci podnikových dluhopisů), pak reálná hodnota odráží změnu v podmínkách v porovnání s běžnými cenami nebo sazbami podobných finančních nástrojů. Pokud účetní jednotka může stejně tak prokázat, že cena poslední transakce není reálnou hodnotou (např. protože účetní jednotka zohlednila částku, kterou by získala nebo zaplatila při vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo prodeji realizovaném v tísni), pak je tato cena upravena. Reálná hodnota portfolia finančních nástrojů je dána počtem jednotek nástroje a jeho kótovanou tržní cenou. Pokud na aktivním trhu neexistuje zveřejněná cenová kotace u daného finančního nástroje jako celku, ale obchoduje se s jeho jednotlivými složkami, bude reálná hodnota stanovena na základě tržních cen těchto složek.

AG73. Pokud je sazba (nikoli cena) kótována na aktivním trhu, účetní jednotka použije jako vstupní veličinu oceňovací techniky pro stanovení reálné hodnoty kótovanou tržní sazbu. Pokud kótovaná tržní sazba nezahrnuje úvěrové riziko nebo jiné činitele, které účastníci trhu zahrnují do oceňování nástroje, pak účetní jednotka tyto činitele při oceňování zohlední.

Neexistence aktivního trhu: oceňovací technika

AG74. Pokud trh s finančním nástrojem není aktivní, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotou s využitím oceňovacích technik. Oceňovací techniky zahrnují využití nedávných tržních transakcí za obvyklých podmínek mezi znalými, k obchodu ochotnými stranami, pokud jsou k dispozici, odkaz na současnou reálnou hodnotu jiného nástroje, který je v podstatě shodný, analýza diskontovaných peněžních toků a modely pro oceňování opcí. Existuje-li oceňovací technika běžně používaná účastníky trhu ke stanovení ceny nástroje a tato technika prokazatelně poskytuje spolehlivé odhady cen dosahovaných ve skutečných tržních transakcích, použije účetní jednotka tuto techniku.

AG75. Cílem oceňovací techniky je stanovit, jaká by byla cena transakce k datu ocenění při směně realizované za obvyklých podmínek motivované běžnými obchodními úvahami. Reálná hodnota se odhaduje na základě výsledků oceňovací techniky, která maximálně využívá tržní vstupy a co nejméně se spoléhá na vstupy specifické pro danou účetní jednotku. U oceňovací techniky se očekává, že dospěje k realistickému odhadu reálné hodnoty, pokud a) přiměřeně zohledňuje pravděpodobné ocenění nástroje na trhu a b) vstupní veličiny použité oceňovací technikou přiměřeně reprezentují tržní očekávání a míry faktorů rizikové návratnosti vlastní finančnímu nástroji.

AG76. Proto oceňovací technika a) zahrnuje všechny faktory, které účastníci trhu zohledňují při stanovování ceny, a b) je konzistentní s přijatými ekonomickými metodikami pro ocenění finančního nástroje. Účetní jednotka pravidelně ověřuje oceňovací techniku a přezkušuje její platnost pomocí cen z veškerých dostupných běžných tržních transakcí s tímto instrumentem (tj. bez úpravy) nebo na základě veškerých dostupných tržních údajů. Účetní jednotka získává tržní údaje stále na stejném trhu, na kterém byl nástroj vydán nebo byl koupen. Nejlepším důkazem reálné hodnoty finančního nástroje při prvotním zaúčtování je transakční cena (tj. reálná hodnota poskytnutého nebo přijatého protiplnění), pokud není reálná hodnota tohoto nástroje zjištěna porovnáním s jinými dostupnými aktuálními tržními transakcemi tohoto nástroje (tzn. bez úprav) nebo na základě oceňovací techniky, jejíž proměnné zahrnují pouze údaje z dostupných trhů.

AG76A. Přecenění finančního aktiva nebo finančního závazku a následné zaúčtování zisků nebo ztrát musí být v souladu s požadavky tohoto standardu. V důsledku aplikace odstavce AG76 může dojít k tomu, že při prvotním zaúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku nebudou zaúčtovány žádné zisky ani ztráty. V takovém případě se v souladu s IAS 39 následně zaúčtují jen ty zisky nebo ztráty, které vznikly v důsledku změny některého z faktorů (včetně časového faktoru), které účastníci trhu zvažují při stanovení ceny.

AG77. Počáteční pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo vznik finančního závazku je tržní transakce, která poskytuje základnu pro odhad reálné hodnoty finančního nástroje. Zvláště je-li finanční nástroj dluhovým nástrojem (jako např. úvěr), jeho reálná hodnota může být stanovena porovnáním s tržními podmínkami, které panovaly v době jeho pořízení nebo vydání, a běžnými tržními podmínkami nebo úrokovými mírami v současnosti používanými účetní jednotkou nebo jinými jednotkami pro podobné dluhové nástroje (tzn. nástroje s podobnou zbytkovou splatností, strukturou peněžních toků, měnou, úvěrovým rizikem, zajištěním a způsobem úročení). Jinou možností je, že pokud následně po vzniku dluhového nástroje nedojde u daných dlužníků a použitelného úvěrového rozpětí ke změně úvěrového rizika, lze stanovit stávající tržní úrokovou míru na základě standardní úrokové míry pro kvalitnější úvěry než pro podkladový dluhový nástroj s použitím konstantní úvěrové marže, přičemž budou zohledněny změny, ke kterým u standardní míry došlo od data vzniku dluhového nástroje. Pokud se podmínky od poslední tržní transakce změnily, odpovídající změna reálné hodnoty oceňovaného finančního nástroje je určena porovnáním s běžnými cenami nebo sazbami za podobné finanční nástroje, přičemž se přiměřeně vyrovnají jakékoli odlišnosti od oceňovaného nástroje.

AG78. Ke každému dni oceňování nemohou být dostupné stejné informace. Například ke dni, kdy účetní jednotka uzavře úvěr nebo získá dluhový nástroj, který není aktivně obchodován, má tato účetní jednotka transakční cenu, která je zároveň tržní cenou. K následujícímu dni oceňování však nemusí být dostupné žádné nové informace o transakci a přestože účetní jednotka může zjistit všeobecnou hladinu tržních úrokových měr, nemůže vědět, jakou úroveň úvěrového nebo jiného rizika vezmou účastníci trhu v úvahu při oceňování nástroje k tomuto datu. Účetní jednotka nemusí mít informace o posledních transakcích pro stanovení vhodného úvěrového rozpětí základní úrokové míry k použití při určování diskontní sazby pro výpočet současné hodnoty. Pokud neexistuje opačný důkaz, je rozumné předpokládat, že nedošlo k žádným změnám v rozpětí existujícím k datu uzavření úvěru. Od účetní jednotky se však očekává, že se bude snažit zjistit, zda existuje důkaz o změně těchto faktorů. Pokud existuje důkaz o změně, účetní jednotka uváží důsledky změn na stanovení reálné hodnoty finančního nástroje.

AG79. Při použití metody diskontovaných peněžních toků použije účetní jednotka jednu nebo více diskontních sazeb stejných, jako je návratnost finančních nástrojů s principiálně stejnými podmínkami a vlastnostmi, včetně úvěrové kvality nástroje, zbývající doby trvání finančního nástroje, pro kterou je stanovena úroková míra, zbývající splatnosti jistiny a měny, v níž mají být platby realizovány. Krátkodobé pohledávky a závazky s neuvedenou úrokovou mírou mohou být oceněny v hodnotě původní smlouvy, pokud budou výsledky diskontování nevýznamné.

Neexistence aktivního trhu: kapitálové nástroje

AG80. Reálná hodnota investic do kapitálových nástrojů, které nemají kótovanou tržní cenu na aktivním trhu, a derivátů, které jsou připojeny k dodání těchto nekótovaných kapitálových nástrojů a musí být dodáním vypořádány (viz odst. 46 písm. c) a odstavec 47), je spolehlivě měřitelná, pokud a) kolísání odhadů reálné hodnoty u tohoto nástroje je nevýznamné nebo b) pravděpodobnosti různých odhadů mohou být rozumně stanoveny a použity při odhadování reálné hodnoty.

AG81. Je mnoho situací, kdy kolísání přiměřených odhadů reálné hodnoty investic do kapitálových nástrojů, které nemají kótovanou tržní cenu, a derivátů, které jsou připojeny k dodání těchto nekótovaných kapitálových nástrojů a musí být dodáním vypořádány (viz odst. 46 písm. c) a odstavec 47), je pravděpodobně nevýznamné. Obvykle lze stanovit reálnou hodnotu finančního aktiva, které účetní jednotka koupila od externí strany. Pokud je však rozmezí odhadů reálných hodnot významné a pravděpodobnosti různých odhadů nemohou být rozumně stanoveny, účetní jednotce je znemožněno, aby oceňovala nástroj reálnou hodnotou.

Vstupy pro oceňovací techniky

AG82. Vhodná technika pro odhad reálné hodnoty určitého finančního nástroje zahrnuje zjistitelné tržní údaje o tržních podmínkách a jiných faktorech, které pravděpodobně ovlivňují reálnou hodnotu nástroje. Reálná hodnota finančního nástroje je založena na jednom nebo více z těchto faktorů (a možná i na jiných faktorech).

a) *Časová hodnota peněz (tzn. úrok při základní nebo bezrizikové míře).* Základní úrokové míry mohou být obvykle odvozeny od dostupných cen státních dluhopisů a jsou často kótovány ve finančních publikacích. Tyto míry se většinou liší očekávanými daty peněžních toků projektovaných do výnosové křivky úrokových měr pro různé časové horizonty. Z praktických důvodů může účetní jednotka použít dobře přijímanou a snadno dostupnou všeobecnou sazbu, jako např. LIBOR nebo swapovou sazbu, jako standardní míru. (Protože sazba, jako je LIBOR, není bezrizikovou úrokovou mírou, úprava úvěrového rizika příslušná k určitému finančnímu nástroji je stanovena na základě jeho úvěrového rizika ve vztahu k úvěrovému riziku této standardní míry.) V některých zemích státní dluhopisy emitované ústřední vládou nesou významné úvěrové riziko a nemohou poskytovat stabilní standardní základní úrokovou míru pro nástroje vyjádřené v této měně. Některé účetní jednotky v těchto zemích mohou mít lepší úvěrovou pozici a nižší výpůjční sazbu než ústřední vláda. V takovém případě mohou být základní úrokové míry lépe stanoveny porovnáním s úrokovými mírami podnikových dluhopisů s nejvyšší úvěrovou bonitou vydaných v měně této jurisdikce.

b) *Úvěrové riziko.* Účinek úvěrového rizika na reálnou hodnotu (tzn. prémie nad základní úrokovou sazbu za úvěrové riziko) může být odvozen z dostupných tržních cen za obchodované nástroje různé úvěrové kvality nebo z dostupných úrokových měr účtovaných poskytovateli výpůjčního kapitálu za úvěry různých úvěrových ratingů.

c) *Ceny za směnu cizích měn.* Pro většinu hlavních měn existují aktivní měnové trhy, kde ceny jsou denně kótovány ve finančních publikacích.

d) *Ceny komodit.* Pro mnoho komodit existují dostupné tržní ceny.

e) *Ceny kapitálu.* Ceny (a indexy cen) obchodovaných kapitálových nástrojů jsou na některých trzích snadno dostupné. Techniky založené na současné hodnotě mohou být používány k odhadu současné tržní ceny kapitálových nástrojů, pro něž ceny nejsou dostupné.

f) *Volatilita (tzn. výše budoucích změn ceny finančního nástroje nebo jiné položky).* Míra volatility aktivně obchodovaných položek může být obvykle odhadnuta na základě historických tržních údajů nebo použitím volatilit vyplývajících z běžných tržních cen.

g) *Riziko předčasného splacení a riziko odstoupení.* Očekávané způsoby předčasného splacení finančních aktiv a očekávané způsoby odstoupení od finančních závazků mohou být odhadnuty z historických dat. (Reálná hodnota finančního závazku, od kterého může protistrana odstoupit, nemůže být nižší než současná hodnota částky, od které protistrana odstupuje – viz odstavec 49.)

h) *Náklady na obsluhu finančního aktiva nebo finančního závazku.* Náklady na obsluhu mohou být odhadnuty porovnáním s běžnými poplatky účtovanými jinými účastníky trhu. Pokud jsou náklady na obsluhu finančního aktiva nebo finančního závazku významné a jiní účastníci trhu čelí srovnatelným nákladům, emitent je vezme v úvahu při stanovování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku. Je pravděpodobné, že reálná hodnota při vzniku smluvního práva na budoucí poplatky se rovná původním nákladům zaplaceným za tyto poplatky, pokud budoucí poplatky a odpovídající náklady nejsou jiného druhu než srovnatelné tržní poplatky a náklady.

Zisky a ztráty (odstavce 55–57)

AG83. Účetní jednotka aplikuje IAS 21 na finanční aktiva a finanční závazky, které jsou peněžními položkami v souladu se tímto standardem a jsou vyjádřené v cizí měně. Veškeré kurzové zisky a ztráty z peněžních aktiv a peněžních závazků se podle standardu IAS 21 účtují do výnosů nebo do nákladů. Výjimkou je peněžní položka, která slouží jako zajišťovací nástroj buď při zajišťování peněžních toků (viz odstavce 95–101), nebo při zajišťování čistých investic (viz odstavec 102). Pro účely zaúčtování kurzových zisků a ztrát se podle standardu IAS 21 s peněžním realizovatelným finančním aktivem zachází tak, jako by bylo vedeno v zůstatkové hodnotě v cizí měně. Proto jsou kurzové rozdíly vyplývající ze změn v zůstatkové hodnotě u takového aktiva zaúčtovány do výnosů nebo do nákladů a jiné změny v účetní hodnotě jsou zaúčtovány v souladu s odst. 55 písm. b). U realizovatelných finančních aktiv, která nejsou peněžními položkami podle standardu IAS 21 (např. kapitálové nástroje), zahrnuje zisk nebo ztráta, která je zaúčtována přímo do vlastního kapitálu podle odst. 55 písm. b), veškeré související kurzové rozdíly. Pokud je mezi nederivátovým peněžním aktivem a nederivátovým peněžním závazkem zajišťovací vztah, jsou kurzové změny těchto finančních nástrojů účtovány do výnosů nebo do nákladů.

Snížení hodnoty a nedobytnost finančních aktiv (odstavce 58–70)

Finanční aktiva oceněná zůstatkovou hodnotou (odstavce 63–65)

AG84. Snížení hodnoty finančního aktiva vedeného v zůstatkové hodnotě se oceňuje s použitím původní efektivní úrokové míry daného finančního nástroje, protože diskontování stávající tržní úrokovou sazbou by v konečném důsledku u aktiv, která se jinak oceňují zůstatkovou hodnotou, představovalo ocenění reálnou hodnotou. Pokud jsou úvěry, pohledávky nebo investice držené do splatnosti znovu projednávány nebo jinak upravovány vzhledem k finančním potížím dlužníka nebo emitenta, je oceněno snížení hodnoty použitím efektivní úrokové míry platné před úpravou podmínek. Peněžní toky vztahující se ke krátkodobým pohledávkám nejsou diskontovány, pokud je účinek diskontování nevýznamný. Pokud má úvěr, pohledávka nebo investice do splatnosti proměnlivou úrokovou míru, jako diskontní sazba pro ocenění jakékoli ztráty ze snížení hodnoty se v souladu s odstavcem 63 použije (použijí) stávající efektivní úroková (úrokové) míra (míry) stanovená (stanovené) podle dané smlouvy. Věřitel může snížení hodnoty finančního aktiva vedeného v zůstatkové hodnotě ocenit na základě reálné hodnoty nástroje použitím dostupných tržních cen. Výpočet současné hodnoty očekávaných budoucích peněžních toků zajištěného finančního aktiva zohledňuje peněžní toky, které mohou plynout ze zabavení zajištěného aktiva snížené o náklady na získání a prodej zajištění, bez ohledu na to, zda je toto zabavení pravděpodobné, či nikoli.

AG85. Při procesu odhadování snížení hodnoty se berou v úvahu všechna úvěrová rizika, nejen ta, jimž jsou aktiva s nízkou úvěrovou kvalitou. Pokud například účetní jednotka používá interní systém hodnocení úvěrů, bere v úvahu všechny úvěrové třídy, nejen ty, které zohledňují závažné zhoršení bonity úvěru.

AG86. Výsledkem procesu odhadování výše ztráty ze snížení hodnoty může být jedna určitá částka nebo interval možných ztrát. V tomto druhém případě účetní jednotka zaúčtuje ztrátu ze snížení hodnoty rovnou nejlepšímu odhadu v rámci intervalu ([1]) možných výsledků, přičemž vezme v úvahu všechny relevantní informace dostupné před vydáním účetní závěrky o podmínkách existujících k rozvahovému dni.

AG87. Pro účely kolektivního posouzení snížení kvality jsou finanční aktiva seskupována na základě podobných rysů úvěrových rizik svědčících o dlužníkově schopnosti zaplatit celou splatnou částku podle smluvních podmínek (např. na základě zhodnocení úvěrového rizika nebo procesu třídění, který posuzuje typ aktiva, průmyslového odvětví, zeměpisného umístění, typu zajištění, stavu po splatnosti a jiných relevantních faktorů). Vybrané rysy jsou relevantní pro odhady budoucích peněžních toků skupiny těchto aktiv tím, že svědčí o dlužníkově schopnosti zaplatit celou splatnou částku podle smluvních podmínek posuzovaného aktiva. Pravděpodobnosti ztráty a jiné statistiky o ztrátě se liší na úrovni skupiny mezi a) aktivy, jejichž snížení hodnoty bylo posuzováno jednotlivě a žádné snížení se nezjistilo, a b) aktivy, která nebyla posouzena jednotlivě z hlediska snížení hodnoty s tím, že je potřeba do různé míry snížit hodnotu. Pokud účetní jednotka nemá skupinu aktiv s podobnými rizikovými rysy, neprovádí dodatečné posuzování.

AG88. Ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve skupině představují přechodný stupeň během procesu identifikace ztrát ze snížení hodnoty u jednotlivých aktiv ve skupině finančních aktiv, které jsou kolektivně posuzovány z hlediska snížení hodnoty. Jakmile jsou dostupné informace, které specificky identifikují tyto ztráty u jednotlivých aktiv ve skupině, jsou tato aktiva vyjmuta ze skupiny.

AG89. Budoucí peněžní toky ve skupině finančních aktiv, která jsou kolektivně posuzována z hlediska snížení hodnoty, jsou odhadovány na základě historické zkušenosti se ztrátou u aktiv s podobnými rysy úvěrového rizika skupinovým rysům. Účetní jednotky, které nemají zkušenost se ztrátou specifickou pro tyto účetní jednotky, nebo mají nedostatečnou zkušenost, využívají pro srovnatelnou skupinu finančních aktiv zkušenosti rovnocenné skupiny. Historická zkušenost se ztrátou je přizpůsobena na základě běžných dostupných údajů za účelem zohlednění účinků současných podmínek, které neovlivnily období, ke kterému je historická zkušenost vztažena, a za účelem odstranění účinků podmínek historického období, které v současnosti neexistují. Odhady změn budoucích peněžních toků odrážejí změny v souvisejících zjistitelných údajích za různá období (jako jsou např. změny v míře nezaměstnanosti, v cenách nemovitostí a komodit, v platební situaci nebo jiných faktorech, které svědčí o vzniklých ztrátách ve skupině a o jejich velikosti) jsou s těmito změnami řízeně konzistentní. Metodika a předpoklady použité pro odhad budoucích peněžních toků jsou pravidelně přezkoumávány s cílem zmenšit rozdíly mezi odhady ztrát a skutečnými ztrátami.

AG90. Příkladem použití odstavce AG89 je situace, kdy účetní jednotka může na bázi historické zkušenosti stanovit, že jednou z hlavních příčin nesplácení půjček z kreditních karet je smrt dlužníka. Účetní jednotka může pozorovat, že úmrtnost se z jednoho roku na druhý nezměnila. Někteří dlužníci ve skupině půjček z kreditních karet účetní jednotky však v tomto roce mohli zemřít, což naznačuje, že u těchto půjček vznikla ztráta ze snížení hodnoty, a to

([1]) Návodné informace týkající se výběru nejlepšího odhadu z intervalu možných výsledků jsou uvedeny v IAS 37, odstavec 39.

i pokud ke konci roku účetní jednotka ještě neví, kteří konkrétní dlužníci zemřeli. Bylo by vhodné, aby tyto vzniklé ale nevykázané ztráty ze snížení hodnoty byly také vykazovány. Není však vhodné vykazovat ztrátu ze snížení hodnoty u očekávaných úmrtí v budoucím období, protože událost nezbytná k vykázání ztráty (úmrtí dlužníka) ještě nenastala.

AG91. Když se při odhadování budoucích peněžních toků používají historické míry ztrátovosti, je důležité, aby informace o těchto mírách byla aplikována na skupiny, které jsou definovány způsobem konzistentním se skupinami, u kterých byly historické míry ztrátovosti pozorovány. Použitá metoda má každé skupině umožnit propojení informací o bývalých zkušenostech se ztrátou ve skupinách aktiv s podobnými rysy úvěrových rizik a s relevantními dostupnými údaji, které zohledňují současné podmínky.

AG92. Přístupy založené na vzorcích nebo statistické metody mohou být použity ke stanovení ztrát ze snížení hodnoty ve skupině finančních aktiv (např. u menších bilančních půjček), dokud jsou konzistentní s požadavky odstavců 63–65 a AG87–AG91. Jakýkoli použitý model zahrnuje účinek časové hodnoty peněz, bere v úvahu peněžní toky po zbytek životnosti aktiva (nejen další rok), stáří půjček v rámci portfolia a nedává vzniknout ztrátám ze snížení hodnoty při počátečním zaúčtování finančního aktiva.

Úrokové výnosy po zaúčtování snížení hodnoty

AG93. Poté, co je finanční aktivum nebo skupina podobných finančních aktiv odepsána z důvodu ztráty ze snížení hodnoty, jsou zaúčtovány úrokové výnosy použitím úrokové míry používané k diskontování budoucích peněžních toků za účelem ocenění ztráty ze snížení hodnoty.

ZAJIŠTĚNÍ (odstavce 71–102)

Zajišťovací nástroje (odstavce 72–77)

Co může být zajišťovacím nástrojem (odstavce 72 a 73)

AG94. Potenciální ztráta z opce, kterou účetní jednotka vystaví, může být výrazně vyšší než potenciální zisk z hodnoty související zajištěné položky. Jinými slovy, vystavená opce není účinná při snižování rizika zisku nebo ztráty, které hrozí zajištěné položce. Vystavená opce proto nesplňuje požadavky zajišťovacího nástroje, pokud nekompenzuje drženou opci včetně té, která je vložena do jiného finančního nástroje (např. vystavená kupní opce používaná k zajištění svolatelného závazku). Naproti tomu u držené opce se potenciální zisky rovnají ztrátám nebo jsou vyšší, a tato opce má tak možnost snížit zisk nebo riziko ztráty ze změn reálné hodnoty nebo peněžních toků. Držená opce tudíž může plnit funkci zajišťovacího nástroje.

AG95. Investice držená do splatnosti vedená v zůstatkové hodnotě může plnit funkci zajišťovacího nástroje při zajištění měnového rizika.

AG96. Investice do nekótovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě, protože jeho reálná hodnota nemůže být spolehlivě zjištěna, nebo derivát, který je vázán na takový nekótovaný kapitálový nástroj a musí být vypořádán jeho dodáním (viz odst. 46 písm. c) a odstavec 47), nemůže plnit funkci zajišťovacího nástroje.

AG97. Kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou finančními aktivy ani finančními závazky této účetní jednotky, a proto nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje.

Zajištěné položky (odstavce 78–84)

Co může být zajištěnou položkou (odstavce 78–80)

AG98. Závazný příslib týkající se akvizice podniku v souvislosti s podnikovými kombinacemi nemůže být předmětem zajištění, kromě případů zajištění měnového rizika, protože ostatní rizika není možné přesně identifikovat a kvantifikovat. Tato ostatní rizika jsou tzv. všeobecná podnikatelská rizika.

AG99. Účinnost takového zajištění by totiž nebylo možné vyčíslit, protože ani tato rizika nejsou spolehlivě kvantifikovatelná. Investice vykázaná ekvivalenční metodou nemůže být použita jako zajištěná položka pro účely zajištění reálné hodnoty, protože ekvivalenční metodou se vykazuje podíl investora na zisku nebo ztrátě, nikoli změny v reálné hodnotě investice. Z obdobného důvodu nemůže být zajištěnou položkou pro účely zajištění reálné hodnoty investice do dceřiného podniku zahrnutého do konsolidace, protože v rámci konsolidace se zaúčtovává zisk nebo ztráta dceřiného podniku, nikoli změny reálné hodnoty investice. Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky je rozdílné, protože jde o zajištění měnového rizika, nikoli o zajištění reálné hodnoty, které investici zajišťuje proti změně její hodnoty.

AG99A. Odstavec 80 stanoví, že měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných transakcí mezi spřízněnými stranami může v konsolidované účetní závěrce splňovat definici zajištěné položky u zajištění peněžních toků, pokud je tato transakce oceněna v jiné než funkční měně účetní jednotky vstupující do této transakce a měnové riziko ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek. Pro tento účel může být účetní jednotka mateřským podnikem, dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou. Pokud měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných transakcí mezi spřízněnými stranami neovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek, nemůže tato transakce splňovat definici zajištěné položky. To se obvykle týká přefakturace licenčních poplatků, úroků a poplatků za manažerské služby mezi členy stejné skupiny, pokud neexistuje související externí transakce. Pokud však měnové riziko u předpokládané transakce mezi spřízněnými stranami ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek, může transakce uvnitř skupiny splnit definici zajištěné položky. Příkladem jsou předpokládané prodeje nebo nákupy zásob mezi členy téže skupiny, pokud budou následně prodány mimo skupinu. Obdobně může předpokládaný prodej movitého majetku mezi podnikem ve skupině, který tyto movité věci vyrobil, a jiným podnikem ve skupině, který při svém podnikání bude tento movitý majetek využívat, ovlivnit konsolidovaný hospodářský výsledek. To může například nastat proto, že movitý majetek bude odepisován nakupující jednotkou a částka, v níž byl movitý majetek původně zaúčtován se může měnit, pokud je očekávaná vnitroskupinová transakce oceněna jinou měnou, než je funkční měna nakupující účetní jednotky.

AG99B. Pokud zajištění očekávané transakce mezi podniky ve skupině splňuje podmínky zajišťovacího účetnictví, bude jakýkoli zisk nebo ztráta zúčtované přímo do vlastního kapitálu v souladu s odst. 95 písm. a) reklasifikován do zisku nebo ztráty ve stejném období, během něhož měnové riziko zajištěné operace ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.

Použití finančních položek jako zajištěných položek (odstavce 81 a 81A)

AG99C. […] Účetní jednotka nicméně může určit, že celkový objem peněžních toků celého finančního aktiva nebo finančního závazku bude plnit funkci zajištěné položky a může tyto toky zajistit pouze vůči jednomu určitému riziku (např. pouze změny, které lze připsat na vrub změnám v sazbě LIBOR). Například v případě finančního závazku, jehož efektivní úroková míra je 100 základních bodů pod sazbou LIBOR, může funkci zajištěné položky plnit celý závazek (tzn. jistina plus úrok podle sazby LIBOR minus 100 základních bodů) a zajistí se změna reálné hodnoty nebo peněžních toků celého tohoto závazku, kterou lze přičíst na vrub změnám v sazbě LIBOR. Účetní jednotka může také v rámci zlepšení účinnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr, než je jedna k jedné (viz odstavec AG100).

AG99D. Pokud je navíc finanční nástroj s pevnou úrokovou mírou zajištěn až nějakou dobu po své emisi a úrokové míry se mezitím změnily, může funkci zajištěné položky plnit část rovnající se standardní míře […]. Předpokládejme například, že účetní jednotka vydá finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou o hodnotě 100 MJ, které má efektivní úrokovou míru rovnou 6 % v období, kdy sazba LIBOR je 4 %. Účetní jednotka začne zajišťovat toto aktivum o něco později. V té době sazba LIBOR vzrostla o 8 % a reálná hodnota aktiva poklesla o 90 MJ. Účetní jednotka si spočítá, že kdyby pořídila aktivum v den, kdy jej poprvé vymezila jako zajištěnou položkou, tzn. když jeho reálná hodnota byla 90 MJ, pak by efektivní výnos byl 9,5 %. […] Protože LIBOR je menší než tento efektivní výnos, funkci zajištěné položky může plnit část z osmiprocentní sazby LIBOR, která sestává částečně ze smluvních úrokových peněžních toků a částečně z rozdílu mezi současnou reálnou hodnotou (tzn. 90 MJ) a částkou splatnou při splatnosti (tzn. 100 MJ).

Použití nefinančních položek jako zajištěných položek (odstavec 82)

AG100. Změna ceny součástí nebo složek nefinančního aktiva nebo závazku obecně nemá definovatelný, samostatně kvantifikovatelný dopad na cenu položky, který by byl srovnatelný se změnou tržních úrokových sazeb nebo kurzu obligací. Nefinanční aktivum nebo nefinanční závazek jsou tudíž zajištěnou položkou pouze jako celek nebo jsou zajišťovány kurzové ztráty. Pokud existuje rozdíl mezi podmínkami zajišťovacího nástroje a zajištěné položky (např. u zajištění očekávané koupě brazilské kávy s použitím forwardové smlouvy o koupi kolumbijské kávy za jinak stejných podmínek), zajišťovací vztah může přesto plnit funkci zajištění za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky v odstavci 88 včetně té, která očekává vysokou účinnosti zajištění. Za tímto účelem může být částka zajišťovacího nástroje buď vyšší, nebo nižší než částka zajištěné položky, pokud to zvýší účinnost zajišťovacího vztahu. Ke zjištění statistického vztahu mezi zajištěnou položkou (transakce s brazilskou kávou) a zajišťovacím nástrojem (transakce s kolumbijskou kávou) se může například provést regresní analýza. Existuje-li mezi těmito dvěma proměnnými (tzn. mezi jednotkovými cenami brazilské a kolumbijské kávy) skutečný

statistický vztah, sklon regresní přímky může být použit ke stanovení zajišťovacího poměru, který bude maximalizovat očekávanou účinnost. Pokud je například sklon regresní přímky 1,02, zajišťovací poměr založený na 0,98 množstevních jednotkách zajištěné položky k 1,00 množstevním jednotkám zajišťovacího nástroje maximalizuje očekávanou účinnost. Zajišťovací vztah však může vést k neefektivnosti, která se v průběhu trvání zajišťovacího vztahu účtuje do výnosů nebo do nákladů.

Použití skupiny položek jako zajištěných položek (odstavce 83 a 84)

AG101. Zajištění celkové čisté pozice (např. všech aktiv a závazků s pevnou úrokovou mírou a s podobnou splatností), nikoli konkrétní zajištěné položky, nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví. Téměř stejného účinku na zisk nebo ztrátu v zajišťovacím účetnictví může být u tohoto typu zajišťovacího vztahu dosaženo určením části podkladové položky zajištěnou položkou. Pokud má například banka 100 MJ aktiv a 90 MJ závazků s riziky a podmínkami podobného druhu a zajišťuje riziko v čisté výši 10 MJ, může plnit funkci zajištěné položky 10 MJ z těchto aktiv. To lze udělat, pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s pevnou úrokovou mírou (v takovém případě se jedná o zajištění reálné hodnoty) nebo pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s proměnlivou úrokovou mírou (v takovém případě jde o zajištění peněžních toků). Obdobně, pokud existuje závazný příslib účetní jednotky koupit v cizí měně za 100 MJ a vedle toho jeho závazný příslib prodat v cizí měně za 90 MJ, může zajistit rozdíl, tj. 10 MJ, pořízením derivátu, který bude plnit funkci zajišťovacího nástroje pro 10 MJ ze závazného příslibu koupit cizí měnu v hodnotě 100 MJ.

Zajišťovací účetnictví (odstavce 85–102)

AG102. Příkladem zajištění reálné hodnoty je zajištění změn v reálné hodnotě dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou, které jsou důsledkem změn úrokových měr. Toto zajištění může provést jak emitent, tak držitel.

AG103. Příkladem zajištění peněžního toku je použití swapu ke změně úvěru s proměnlivou mírou na úvěr s pevnou úrokovou mírou (tzn. zajištění budoucí transakce, v níž zajišťované budoucí peněžní toky jsou budoucími úrokovými platbami).

AG104. Zajištění závazného příslibu (např. zajištění změn ceny paliva u nezaúčtovaného smluvního závazku elektrárenské společnosti koupit palivo za pevnou cenu) je zajištěním změny reálné hodnoty. Takové zajištění je tudíž zajištěním reálné hodnoty. Závazný příslib zajištění měnových rizik může však být také, na základě odstavce 87, vykazován jako zajištění peněžních toků.

Posouzení účinnosti zajištění

AG105. Zajištění je posuzováno jako vysoce účinné, pouze pokud jsou splněny obě tyto podmínky:

a) při zahájení zajišťovacího vztahu a v následujících obdobích se očekává, že zajištění bude během období, na něž je pořízeno, vysoce účinné při kompenzování změn reálné hodnoty nebo peněžních toků přiřaditelných k zajišťovanému riziku. Takové očekávání se může projevovat různými způsoby, např. porovnáním minulých změn reálné hodnoty nebo peněžních toků zajištěné položky přiřaditelných zajišťovanému riziku s minulými změnami v reálné hodnotě nebo peněžních tocích zajišťovací položky nebo se projevuje vysokou statistickou korelací mezi reálnou hodnotou nebo peněžními toky zajištěné položky a těmito veličinami u zajišťovací položky. Účetní jednotka může v rámci zlepšení účinnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr než je jedna k jedné (viz odstavec AG100);

b) konečné výsledky zajištění se pohybují v rozmezí 80–125 %. Pokud jsou například konečné výsledky takové, že ztráta na zajišťovacím nástroji je 120 MJ a zisk z peněžního nástroje je 100 MJ, může být kompenzace měřena poměrem 120:100, což je 120 % nebo poměrem 100:120, což je 83 %. Za předpokladu, že zajištění v tomto případě splňuje podmínky písmene a) tohoto odstavce, účetní jednotka rozhodne, že zajištění bylo vysoce účinné.

AG106. Účinnost zajištění se posuzuje minimálně při zpracování řádné nebo mezitímní účetní závěrky.

AG107. Tento standard nedefinuje jedinou metodu pro posuzování účinnosti zajištění. Metoda, kterou si účetní jednotka zvolí pro posuzování účinnosti zajištění, závisí na zvolené strategii pro řízení rizik. Pokud je například strategií pro řízení rizik účetní jednotky upravovat periodicky částku zajišťovacího nástroje, aby byly zohledněny změny v zajišťované pozici, účetní jednotka potřebuje projevit, že se očekává, že zajištění bude vysoce účinné do doby, kdy bude částka zajišťovacího nástroje opětovně upravena. V některých případech účetní jednotka používá různé metody pro různé typy zajištění. Dokumentace účetní jednotky o zajišťovací strategii zahrnuje postupy posuzování účinnosti. Tyto postupy stanoví, zda se do posuzování zahrnuje veškerý zisk nebo ztráta zajišťovacího nástroje, nebo zda je vyloučena časová hodnota nástroje.

AG107A. […].

AG108. Pokud jsou základní podmínky zajišťovacího nástroje a zajišťovaného aktiva, závazku, závazného příslibu nebo s vysokou pravděpodobností očekávané transakce stejné, změny v reálné hodnotě a peněžních tocích přiřaditelné zajišťovanému riziku se budou pravděpodobně vzájemně úplně započíst, a to jak při zahájení zajišťovacího vztahu, tak i později. Například úrokový swap bude pravděpodobně účinným typem zajištění, pokud budou mít zajišťovací nástroj i zajištěná položka stejnou jmenovitou hodnotu i výši jistiny, stejnou dobu trvání, datum fixace, datum příjmu a úhrady úroků a jistiny i stejný základ pro stanovení úrokových měr. Zajištění vysoce pravděpodobné plánované koupě komodity forwardovou smlouvou bude pravděpodobně vysoce účinné, pokud:

a) forwardová smlouva se týká koupě stejného množství téže komodity ve stejném termínu a na stejném místě jako zajištěná očekávaná koupě;

b) reálná hodnota forwardové smlouvy na počátku je nulová a

c) buď změna slevy, nebo prémie u forwardové smlouvy nebude zahrnuta do posouzení účinnosti zajištění, ale bude zaúčtována do výnosů nebo do nákladů, nebo bude změna v očekávaných peněžních tocích plynoucích z vysoce pravděpodobně očekávané transakce vycházet z forwardové ceny komodity.

AG109. Zajišťovací nástroj někdy započte jen část zajišťovaného rizika. Například zajištění nebude plně účinné, pokud jsou zajišťovací nástroj a zajištěná položka v různých měnách a tyto měny přitom nekolísají společně. Ani zajištění úrokových rizik pomocí derivátu nebude plně účinné, pokud ke změně reálné hodnoty derivátu dojde částečně také kvůli úvěrovému riziku protistrany.

AG110. Aby byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí se zajištění týkat specifického rizika, které je možné identifikovat (nemůže jít pouze o všeobecné podnikatelské riziko), a musí v konečném důsledku ovlivňovat zisk nebo ztrátu účetní jednotky. Riziko zastarávání hmotného majetku nebo riziko vyvlastnění majetku státem nesplňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví; účinnost nemůže být měřena, protože tato rizika nejsou spolehlivě měřitelná.

AG111. V případě úrokového rizika může být účinnost zajištění posouzena přípravou splátkového kalendáře finančních aktiv a finančních závazků, který zobrazuje čisté úrokové riziko pro každé období za předpokladu, že čisté riziko je spojeno s určitým aktivem nebo závazkem (nebo určitou skupinou aktiv nebo závazků nebo jejich určitou částí), z nichž riziko vyplývá, a účinnost zajištění se posuzuje vůči tomuto aktivu nebo závazku.

AG112. Při posuzování účinnosti zajištění musí účetní jednotka počítat s časovou hodnotou peněz. Pevná úroková míra u zajištěné položky nemusí přesně odpovídat pevné úrokové míře u swapu, který plní funkci instrumentu zajišťujícího reálnou hodnotu. Ani proměnlivá úroková míra u aktiva nebo závazku nemusí být stejná jako proměnlivá úroková míra u swapu, který plní funkci instrumentu zajišťujícího peněžní toky. Reálná hodnota swapu vychází z jeho vypořádání. Pevnou i proměnlivou úrokovou míru swapu je možné změnit, aniž by to mělo na jeho vypořádání vliv, pokud se obě míry změní stejně.

AG113. Pokud účetní jednotka nesplňuje kritéria účinnosti zajištění, přeruší zajišťovací účetnictví ke dni, kdy bylo naposledy prokázáno splnění podmínek účinnosti zajištění. Pokud však účetní jednotka identifikuje událost nebo změnu v okolnostech, které způsobily, že zajišťovací vztah přestal odpovídat kritériím účinnosti, a prokáže, že zajištění bylo před touto událostí nebo změnou okolností účinné, přeruší zajišťovací účetnictví k datu události nebo změny v okolnostech.

Zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku

AG114. Účetní jednotka splní požadavky tohoto standardu pro zajištění reálné hodnoty portfolia finančních aktiv a finančních závazků proti úrokovému riziku, pokud vyhoví postupům uvedeným v písmenech a) až i) a v odstavcích AG115–AG132 níže:

a) součástí procesu řízení rizika je určení portfolia položek, jejichž úrokové riziko si účetní jednotka přeje zajistit. Portfolio může zahrnovat pouze aktiva, pouze závazky nebo jak aktiva, tak i závazky. Účetní jednotka může určit dvě nebo více portfolií (může např. seskupit svá realizovatelná aktiva do zvláštního portfolia), v kterémžto případě použije níže uvedené vodítko pro každé portfolio zvlášť;

b) účetní jednotka rozloží portfolio do období fixace úrokové míry na základě očekávaných, nikoli smluvních termínů fixace. Rozložení do období fixace může být provedeno různými způsoby včetně rozvržení peněžních toků do období, v nichž se očekává jejich výskyt, nebo rozvržení jmenovitých jistinných částek do všech období předcházejících očekávané fixaci;

c) účetní jednotka se na základě tohoto rozboru rozhodne, jak velká bude částka, kterou si přeje zajistit. Funkci zajištěné položky plní (na základě rozhodnutí účetní jednotky) částky aktiv nebo závazků (ne však čisté částky) z určeného portfolia rovnající se částce, kterou si účetní jednotka přeje zajistit. […];

d) účetní jednotka stanoví úrokové riziko, které zajišťuje. Zajišťovaným rizikem může být část úrokového rizika každé položky v zajišťované pozici, např. standardní úroková sazba (např. LIBOR);

e) pro každé období fixace úrokové míry účetní jednotka určí jeden nebo více zajišťovacích nástrojů;

f) účetní jednotka posuzuje na základě pravidel definovaných v písmenech c) až e) tohoto odstavce na počátku zajištění a v následných obdobích, zda se očekává, že zajištění bude během období, pro které je zřízeno, vysoce účinné;

g) účetní jednotka na základě očekávaných termínů fixace úrokové míry stanovených podle písmene b) pravidelně měří změnu reálné hodnoty zajištěné položky (vymezené podle písmene c)) připadající na zajišťované riziko (vymezené podle písmene d)). Za předpokladu, že zajištění je skutečně stanoveno tak, aby bylo vysoce účinné v okamžiku posuzování pomocí účetní jednotkou dokumentované metody posuzování účinnosti, zaúčtuje účetní jednotka změnu reálné hodnoty zajištěné položky do výnosů nebo do nákladů a do jednoho nebo dvou řádků rozvahy podle popisu v odstavci 89A. Změna reálné hodnoty nemusí být alokována jednotlivým aktivům nebo závazkům;

h) účetní jednotka měří změnu reálné hodnoty zajišťovacího nástroje/nástrojů (vymezeného/vymezených v písmenu e)) a zaúčtuje ji do výnosů nebo do nákladů. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje/nástrojů je zaúčtována jako aktivum nebo závazek v rozvaze;

i) jakákoli neefektivnost ([1]) bude zaúčtována do výnosů nebo do nákladů jako rozdíl mezi změnou reálné hodnoty zmíněnou v písmenu g) a změnou reálné hodnoty zmíněnou v písmenu h).

AG115. Tento přístup je podrobněji popsán níže. Tento přístup by měl být aplikován pouze při zajišťování reálné hodnoty úrokového rizika spojeného s portfoliem finančních aktiv nebo finančních závazků.

AG116. Portfolio určené v odst. AG114 písm. a) může obsahovat aktiva a závazky. Může to být i portfolio obsahující jen aktiva nebo jen závazky. Portfolio se používá k určení částky aktiv nebo závazků, kterou si účetní jednotka přeje zajistit. Portfolio však není samo o sobě zajištěnou položkou.

AG117. V souladu s odst. AG114 písm. b) účetní jednotka určí očekávaný termín fixace položky buď jako očekávanou splatnost, nebo termín fixace tržní sazby, podle toho, která událost nastane dříve. Očekávané termíny fixace jsou odhadovány při zahájení zajišťovacího vztahu a během doby jeho trvání na základě historické zkušenosti a jiných dostupných informací včetně informací a očekávání týkajících se úrovně předčasných splátek, úrokových měr a jejich vzájemných interakcí. Účetní jednotky, které nemají zkušenost se ztrátou pro ně specifickou, nebo mají nedostatečnou zkušenost, využívají pro srovnatelné finanční nástroje zkušenosti rovnocenné skupiny. Tyto odhady jsou podle zkušenosti pravidelně revidovány a aktualizovány. V případě položky s pevnou úrokovou mírou, kterou lze předčasně splatit, je očekávaným termínem fixace datum, ke kterému se očekává předčasné splacení položky, pokud tato není přeceněna na tržní sazby k dřívějšímu datu. Rozložení do časových období založené na očekávaných termínech fixace může mít u skupiny podobných položek podobu přidělení určitého procenta skupiny, nikoli jednotlivých položek, každému časovému období. Účetní jednotka může pro účely takového rozdělení použít i jiné metodiky. Může například pro rozdělení umořovaných půjček do časových období použít multiplikátor úrovně předčasných splátek na základě očekávaných termínů fixace. Metodika takového rozdělení musí být nicméně v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizika.

AG118. Příkladem vymezení zajištěné položky, které popisuje odst. AG114 písm. c), je situace, kdy účetní jednotka v určitém období fixace odhaduje, že vlastní aktiva s pevnou úrokovou mírou v hodnotě 100 MJ a závazky s pevnou úrokovou mírou v hodnotě 80 MJ. Rozhodne se, že zajistí celou čistou pozici v hodnotě 20 MJ a že funkci zajištěné položky budou plnit aktiva v hodnotě 20 MJ (část aktiv) ([2]). Vymezení je vyjádřeno jako „částka v určité měně“ (např. částka v dolarech, eurech, librách nebo randech), nikoli jako jednotlivá aktiva. Z toho vyplývá, že všechna aktiva (nebo závazky), z kterých se zajištěná částka vymezuje – tzn. celá hodnota aktiv ve výši 100 MJ z výše zmíněného příkladu – musí být položkami, jejichž reálná hodnota se mění v reakci na změny zajišťované úrokové míry […].

([1]) V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako v celých IFRS.

([2]) Standard povoluje účetní jednotce, aby jako zajištěnou položku používala jakoukoli částku dostupných aktiv nebo závazků splňujících podmínky pro zajištěnou položku, tzn. v tomto případě jakoukoli částku aktiv mezi hodnotami 0 MJ a 100 MJ.

AG119. Účetní jednotka musí rovněž splňovat ostatní požadavky týkající se vymezení zajišťovacího vztahu a jeho dokumentování, uvedené v odst. 88 písm. a). U zajištění portfolia proti úrokovému riziku tyto požadavky stanovují pravidla, která účetní jednotka musí uplatňovat na všechny proměnné používané k určení zajišťované částky a způsobu měření účinnosti zajištění, včetně následujících skutečností:

a) která aktiva a závazky mají být zahrnuty do zajištění portfolia a na jakém základě se rozhoduje o jejich vyřazení z portfolia;

b) jak účetní jednotka odhaduje termíny fixace včetně toho, jaké předpoklady týkající se úrokové míry představují základnu pro odhady úrovní předčasného splácení a jaké představují základnu pro změnu těchto odhadů. Stejná metoda se používá jak pro počáteční odhady uskutečněné v období, kdy je aktivum nebo závazek zahrnut do zajišťovaného portfolia, tak i pro veškeré pozdější revize těchto odhadů;

c) počtu a trvání období fixace;

d) jak často bude účetní jednotka ověřovat účinnost […];

e) metodiky použité účetní jednotkou k určení částky aktiva nebo závazku, které jsou zajištěnou položkou […];

f) […] při testování účinnosti zajištění, zda bude účetní jednotka ověřovat účinnost u každého období fixace zvlášť, u všech období dohromady nebo kombinací obojího.

Pravidla stanovená pro vymezení a dokumentaci zajišťovacího vztahu mají být v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizik. Změny v těchto pravidlech by neměly být prováděny libovolně. Měly by být podložené změnami tržních podmínek a jiných faktorů a založené na postupech a cílech účetní jednotky v oblasti řízení rizika a s těmito postupy a cíli konzistentní.

AG120. Zajišťovací nástroj zmíněný v odst. AG114 písm. e) může být jednotlivým derivátem nebo portfoliem derivátů, z nichž všechny jsou vystaveny úrokovému riziku vymezenému podle odst. AG114 písm. d) (např. portfolio úrokových swapů, z nichž všechny jsou vystaveny riziku ze sazby LIBOR). Toto portfolio může obsahovat vzájemně se kompenzující rizikové pozice. Nemůže však obsahovat vystavenou opci nebo čistou vystavenou opci, protože tento standard ([1]) nepovoluje, aby se takové opce staly zajišťovacím nástrojem (kromě případu, kdy je vystavená opce určena ke kompenzaci držené opce). Pokud zajišťovací nástroj zajišťuje částku podle odst. AG114 písm. c) na více než jedno období fixace, je částka rozdělena do všech zajišťovaných období. Celý zajišťovací nástroj musí však být rozdělen do těchto období fixace, protože tento standard ([2]) nepovoluje, aby zajišťovací vztah trval pouze část období, po které zajišťovací nástroj existuje.

AG121. Když účetní jednotka kvantifikuje změnu reálné hodnoty položky s možností předčasného splacení v souladu s odst. AG114 písm. g), změna v úrokových mírách ovlivňuje reálnou hodnotu této položky dvěma způsoby: ovlivňuje reálnou hodnotu smluvních peněžních toků a reálnou hodnotu opce předčasného splacení, která je součástí položky s možností předčasného splacení. Odstavec 81 tohoto standardu povoluje účetní jednotce vymezit jako zajištěnou položku část finančního aktiva nebo finančního závazku sdílející stejné riziko za předpokladu, že účinnost lze kvantifikovat […].

AG122. Standard blíže nespecifikuje techniky používané k určení částky zmíněné v odst. AG114 písm. g), především k určení změny reálné hodnoty zajištěné položky, která je přiřaditelná zajišťovanému riziku. […] Není správné předpokládat, že se změny reálné hodnoty zajištěné položky rovnají změnám hodnoty zajišťovacího nástroje.

AG123. Odstavec 89A požaduje, aby v případě, že je položka zajišťovaná po určité období fixace aktivem, byla změna její hodnoty vykázána na zvláštním řádku v rámci aktiv. Naopak, pokud je položka zajišťovaná po určité období fixace závazkem, změna její hodnoty se vykáže na zvláštním řádku v rámci pasiv. Jedná se o zvláštní řádky, na které odkazuje odst. AG114 písm. g). Konkrétní alokace na jednotlivá aktiva (nebo závazky) se nevyžaduje.

AG124. Odst. AG114 písm. i) konstatuje, že zajištění nebude účinné v míře, v níž se změna reálné hodnoty zajištěné položky přiřaditelná zajišťovanému riziku liší od změny reálné hodnoty zajišťovacího derivátu. Takový rozdíl může vzniknout z různých důvodů, například:

a) […];

b) u položek v zajištěném portfoliu dojde ke snížení hodnoty nebo jsou odúčtovány;

c) splatnost zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se liší a

d) jiné příčiny […].

([1]) Viz odstavce 77 a AG94.

([2]) Viz odstavec 5.

Taková neúčinnost ([1]) 0 zajištění by měla být identifikována a zaúčtována do výnosů nebo do nákladů.

AG125. Účinnost zajištění se obecně zvýší:

a) jestliže účetní jednotka naplánuje položky s rozdílnými charakteristikami předčasného splácení způsobem, který zohledňuje rozdíly v průběhu předčasného splácení;

b) je-li počet položek v portfoliu vyšší. Je-li v portfoliu obsažen pouze malý počet položek, je pravděpodobná relativně vysoká neefektivnost, jestliže je jedna z položek zaplacena dříve nebo později, než se očekává. Naopak, pokud portfolio obsahuje hodně položek, je možné předpovědět průběh předčasného splácení přesněji;

c) jestliže období fixace jsou kratší (např. jednoměsíční oproti tříměsíčnímu období fixace). Kratší období fixace snižují vliv toho, že data fixace a termíny splatnosti (v rámci období fixace) nenastávají pro zajištěnou položku na straně jedné a pro zajišťovací nástroj na straně druhé ve stejné dny;

d) čím větší je frekvence, se kterou je částka zajišťovacího nástroje upravována, aby odrážela změny zajištěné položky (např. kvůli změnám v očekávání předčasných splátek).

AG126. Účetní jednotka pravidelně ověřuje účinnost zajištění. […]

AG127. Při měření účinnosti zajištění účetní jednotka rozliší revize odhadovaných termínů fixace stávajících aktiv (nebo závazků) od vzniku nových aktiv (nebo závazků), přičemž pouze prvně zmíněná aktiva (nebo závazky) způsobují neúčinnost zajištění. Poté, co byla podle výše zmíněného postupu zjištěna neúčinnost zajištění, účetní jednotka stanoví v každém období fixace nový odhad celkových aktiv (nebo závazků), včetně nových aktiv (nebo závazků), které vznikly v době po posledním ověřování účinnosti, a vymezí novou částku jako zajištěnou položku a nový procentuální podíl jako zajišťované procento. […]

AG128. Položky, které byly původně rozvrženy do období fixace, mohou být odúčtovány kvůli dřívějšímu než očekávanému předčasnému splacení nebo kvůli odpisům způsobeným snížením hodnoty nebo prodejem. Pokud k tomu dojde, objem změny reálné hodnoty obsažené na zvláštním řádku uvedeném v odst. AG114 písm. g), spojený s odúčtovanou položkou, se musí vyjmout z rozvahy a zahrnout do zisku nebo ztráty, která vznikne při odúčtování položky. Za tímto účelem je zapotřebí znát období fixace, do kterého byla odúčtovaná položka zařazena, protože to určuje období fixace, ze kterého se vyjme, a tedy částku k odstranění ze zvláštního řádku uvedeného v odst. AG114 písm. g). Pokud lze po odúčtování položky určit, v kterém období byla zahrnuta, je tato položka z tohoto období vyloučena. Pokud ne, je tato položka vyloučena z nejbližšího období, pokud k odúčtování došlo z důvodu vyšších než očekávaných předčasných splátek, nebo je systematicky a racionálně rozdělena do všech období, ve kterých se vyskytla, pokud byla prodána nebo došlo ke snížení její hodnoty.

AG129. Navíc jakákoli částka vztahující se k určitému období, která nebyla po jeho uplynutí odúčtována, se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů (viz odstavec 89A). […]

AG130. […]

AG131. Jestliže je zajištěná částka připadající na období fixace snížena bez odúčtování souvisejících aktiv (nebo závazků), částka vykázaná na zvláštním řádku rozvahy (o němž se zmiňuje odst. AG114 písm. g)), která souvisí se snížením, se bude odpisovat v souladu s odstavcem 92.

AG132. Účetní jednotka může chtít aplikovat přístup uvedený v odstavcích AG114–AG131 u zajištění portfolia, které bylo dříve účtováno jako zajištění peněžních toků podle IAS 39. V takovém případě zruší předchozí zajištění peněžních toků v souladu s odst. 101 písm. d) a aplikuje požadavky uvedené v tomto odstavci. Zajištění bude nově vymezeno jako zajištění reálné hodnoty a účetní jednotka bude v následujících účetních obdobích postupovat v souladu s odstavci AG114–AG131.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ (odstavce 103–108B)

AG133. Účetní jednotka mohla na začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později (nebo na začátku dřívějšího období, pokud se jedná o přehodnocení srovnatelných údajů) zatřídit očekávanou transakci mezi spřízněnými stranami mezi zajištěné položky u zajištěné operace, která by splňovala podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s tímto standardem (podle úpravy v poslední větě odstavce 80). Taková účetní jednotka může při takovém zatřídění použít zajišťovací účetnictví pro konsolidovanou účetní závěrku od začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později (nebo od počátku srovnatelného období). Taková účetní jednotky může také použít odstavce AG99A a AG99B od začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později. V souladu s odstavcem 108B však nemusí uplatnit odstavec AG99B na srovnatelné údaje předchozích období.

([1]) V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako v celých IFRS.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 40

Investice do nemovitostí

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat účetní řešení investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá při vykazování, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí.

3. Mimo jiné se tento standard zabývá i oceňováním v účetních výkazech nájemce v případě účastí na investicích do nemovitostí držených na základě pronájmu vykazovaného jako finanční leasing 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 ani:

   a) klasifikací leasingů na finanční leasing a operativní leasing;

   b) vykázáním leasingových (výnosů) příjmů z investic do nemovitostí (viz rovněž IAS 18 *Výnosy*);

   c) oceňováním účastí na nemovitostech držených na základě smlouvy o pronájmu vykazovaných jako operativní leasing v účetních výkazech nájemce;

   d) oceňováním čisté investice do finančního leasingu v účetních výkazech pronajímatele;

   e) vykázáním (transakcí) 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 zásoby, jako je například ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné přírodní zdroje.

DEFINICE

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno v rozvaze.

   Pořizovací náklad je částka uhrazená v hotovosti nebo v peněžních ekvivalentech nebo reálná hodnota jiného protiplnění předaného za účelem nabytí aktiva v době jeho akvizice nebo zhotovení, nebo v případech, kdy je to použitelné, částka přiřaditelná k danému aktivu v okamžiku jeho prvotního vykázání v souladu s konkrétními požadavky jiných IFRS, například IFRS2 *Úhrady vázané na akcie*.

   Reálná hodnota je částka, za níž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami v transakci za obvyklých tržních podmínek.

   Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy – nebo obojí) držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího než pro:

   a) používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely, nebo

   b) prodej v rámci běžné činnosti.

   Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) pro výrobu nebo dodávky výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

6. Účast na nemovitosti držená nájemcem na základě operativního pronájmu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy (a jen tehdy), pokud by jinak nemovitost vyhovovala definici investice do nemovitosti a nájemce pro dané aktivum používá model oceňování reálnou hodnotou popsaný 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 účast v nemovitosti, 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 (za účelem) kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených 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 držený spíš za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení než za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti;

   b) pozemek držený za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti (pokud účetní jednotka neurčila, zda bude pozemky užívat jako vlastníkem užívanou nemovitost, nebo zda je použije za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, považuje se pozemek za držený za účelem kapitálového zhodnocení);

   c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držená 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 investicí do nemovitostí, a proto nespadají do rozsahu působnosti tohoto standardu:

   a) nemovitost určená k prodeji v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IAS 2 *Zásoby*), například nemovitost pořízená výlučně se záměrem následného prodeje v blízké budoucnosti nebo rekonstrukce a následného prodeje;

   b) nemovitost stavěná nebo rekonstruovaná z pověření třetí strany (viz IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);

   c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IAS 16) včetně nemovitostí držených jako budoucím vlastníkem užívané nemovitosti, nemovitostí držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitostí užívaných zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívané nemovitosti, které čekají 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. Některé nemovitosti v sobě zahrnují část, která je držena za účelem dosažení nájemného nebo kapitálového zhodnocení, a další část, která je držena pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely. Pokud mohou být tyto části prodány odděleně (nebo odděleně pronajaty na základě finančního leasingu), pak je účetní jednotka vykazuje odděleně. Pokud části nemohou být prodány odděleně, je nemovitost 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 nesplňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vlastník hotelu někdy například převádí určitou odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě hotelu. Podmínky takových smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může

být pozice vlastníka jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně může dojít k situaci, kdy si vlastník pouze externě zajistí každodenní funkce, avšak zůstává vystaven značným změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.

14. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria 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 odst. 75 písm. c) od účetní jednotky zveřejnění těchto kritérií.

15. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou dceřinou společností. Taková nemovitost nesplňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu skupiny jde o vlastníkem užívanou nemovitost. Na druhou stranu, pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 5, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto pronajímatel vykazuje takovou nemovitost ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitosti.

ROZPOZNÁNÍ

16. Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum tehdy a pouze tehdy, pokud:

    a) je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užitky spojené s investicí do nemovitosti, a

    b) lze spolehlivě zjistit pořizovací náklady spojené s investicí do nemovitosti.

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 v okamžiku jejich vzniku 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.

19. Části investic do nemovitostí mohou být nabyty prostřednictvím obměny. Například vnitřní příčky mohou být náhradami původních stěn. Účetní jednotka vykazuje v účetní hodnotě investice do nemovitosti, na základě zásady pro rozpoznání, náklady na vyměněnou část stávající 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. Pořizovací 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 vedlejší pořizovací náklady.

22. Pořizovacími 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 se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se tento standard (viz odst. 57 písm. e) a odstavec 65).

23. Náklady na investici do nemovitosti se nezvyšují o:

    a) zřizovací náklady (pokud tyto nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do stavu, který umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ);

    b) provozní ztrátu vzniklou dříve, než investice do nemovitosti dosáhne plánované úrovně obsazení; případně

    c) abnormální množství odpadového materiálu, náklady na práci nebo 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 účasti na nemovitosti, držené na základě leasingu a klasifikované jako investice do nemovitosti, je pro finanční leasing stanoven odstavcem 20 standardu IAS 17, tzn., aktivum se vykáže 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 se ekvivalentní částka vykáže jako závazek.

26. Jakákoli přirážka k leasingu se za tímto účelem považuje za součást minimálních leasingových plateb, a je proto zahrnuta do nákladů na aktivum, ale je vyloučena ze závazků. Je-li účast na nemovitosti držená 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 účasti na nemovitosti 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 pořizovací 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 na takovou investici do nemovitosti je reálná hodnota, ledaže by a) směnná transakce postrádala obchodní podstatu, nebo b) reálná hodnota získaného aktiva ani vydaného aktiva nebyla spolehlivě zjistitelná. Získané aktivum je tímto způsobem oceněno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat předané aktivum. Pokud získané aktivum není oceněno v reálné hodnotě, je jeho pořizovacím nákladem účetní hodnota 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 uvedený v písmenu a) nebo b) je vzhledem k reálné hodnotě směňovaných aktiv významný.

Pro účely posouzení, zda má směnná transakce obchodní podstatu, by měla hodnota 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 nějž neexistují porovnatelné tržní transakce, je možné spolehlivě stanovit: a) jestliže u takového aktiva nedochází k výraznému kolísání spolehlivých odhadů reálné hodnoty nebo b) jestliže je možné spolehlivě posoudit a použít pro stanovení reálné hodnoty pravděpodobnosti různých odhadů. Je-li účetní jednotka schopna spolehlivě určit reálnou hodnotu získaného aktiva nebo vydaného aktiva, pak se pro stanovení pořizovacích nákladů použije reálná hodnota aktiva vydaného, není-li reálná hodnota získaného aktiva průkaznější.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ

Účetní pravidla

30. S výjimkou popsanou v odstavci 32A a 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 toto pravidlo na všechny své investice do nemovitostí.

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 potřeby 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 nemovitostí v dané lokalitě.

32A. Účetní jednotka může:

a) zvolit pro veškeré investice do nemovitostí, které kryjí závazky, z nichž je získáván výtěžek spojený přímo s reálnou hodnotou nebo s výtěžky z vymezených aktiv, do nichž patří i uvedená investice do nemovitosti buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady, a

b) zvolit buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady pro veškeré ostatní investice do nemovitostí, bez ohledu na volbu provedenou podle písmene a).

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

32C. Pokud účetní jednotka zvolí pro dvě kategorie popsané v odstavci 32A odlišné modely, pak se prodej investice do nemovitostí mezi těmito dvěma skupinami aktiv oceňovanými odlišnými metodami vykazuje v reálné hodnotě a kumulativní změna v reálné hodnotě se vykáže ve výsledovce. Na základě toho se reálná hodnota investice do nemovitosti k datu prodeje ze skupiny aktiv oceňované v reálných hodnotách do skupiny oceňované pořizovacími náklady považuje za domnělou pořizovací cenu.

Model oceňování reálnou hodnotou

33. Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, oceňuje po počátečním vykázání veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou, až na případy popsané v odstavci 53.

34. Je-li účast na nemovitosti, držená nájemcem na základě operativního leasingu, klasifikována jako investice do nemovitosti podle odstavce 6, není odstavec 30 použitelný; použije se model oceňování reálnou hodnotou.

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 tržních 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 odměny nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.

37. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu, aniž by ji snižovala o vedlejší náklady, které mohou při prodeji nebo jiném pozbytí vzniknout.

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 jsou vykázány v účetní závěrce až k pozdějšímu datu (např. periodicky se opakující platby jako podmíněné nájemné).

41. Odstavec 25 stanovuje základnu pro prvotní uznání nákladů účasti na 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 aktivum 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 využití 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 znalí, 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 nevzal 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 a jiných smluv vztahujících se k nemovitosti.

46. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobném popisu 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 lokality (nebo aktivním trhu s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových nebo jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;

b) předcházející ceny podobných nemovitostí na méně aktivním 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 odhadu budoucích peněžních toků, doložený podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako jsou například běžné tržní nájmy z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a 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 závěrům o reálné hodnotě 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 nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho odhadu reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není určitelná na spolehlivém a kontinuálním základě (viz odstavec 53).

49. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užívání, jak je definována v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady znalých a ochotných kupujících a prodávajících. Hodnota z užívání naproti tomu odráží odhady účetní jednotky včetně účinků faktorů, které mohou být pro tuto účetní jednotku příznačné, ale které nejsou pro účetní jednotky použitelné 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.

50. Při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti se účetní jednotka vyvaruje duplicitního započítání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:

a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedílnou součástí budovy a jsou obecně zahrnuty do reálné hodnoty investice do nemovitosti a nevykazují se odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;

b) pokud je pronajata zařízená kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investice do nemovitosti, nevykazuje 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 sníženo o hodnotu všech 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 užitky 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 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* 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) zřejmé, že reálná hodnota investice do nemovitosti není spolehlivě určitelná na kontinuálním základě. K tomu dochází tehdy a pouze tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní spolehlivé odhady 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 popsaných 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 IAS 16 pro tento model, s výjimkou těch aktiv, která splňují kritéria klasifikace aktiv držených za účelem prodeje (nebo jsou součástí skupiny aktiv určených k vyřazení klasifikovaných jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti*. Investice do nemovitostí splňující kritéria klasifikace aktiv držených za účelem prodeje (nebo jsou součástí skupiny aktiv určených k vyřazení klasifikovaných jako držená za účelem prodeje) se oceňují v souladu s IFRS 5.

PŘEVODY

57. Převody z investic do nemovitostí a na ně mohou být provedeny tehdy a pouze 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 odst. 57 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka převedla nemovitost z investic do nemovitostí do zásob tehdy a pouze tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se účetní jednotka rozhodne k vyřazení 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 v průběhu podnikání těchto kroků reklasifikována jako nemovitost užívaná vlastníkem.

59. Odstavce 60 až 65 se zabývají záležitostmi uznávání a oceňování, které se aplikují, pokud účetní jednotka používá model oceňování 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, se pro následné vykazování podle IAS 16 nebo IAS 2 považuje za domnělou pořizovací cenu nemovitosti 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 ve výsledovce. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka přírůstku z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti tomuto přírůstku z přecenění;

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 ve výsledovce. Částka vykázaná ve výsledovce nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla stanovena (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 převeden 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 veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou vykáží ve výsledovce.

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 která bude vedena v reálné hodnotě, vykáží se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou ve výsledovce.

VYŘAZENÍ

66. Investice do nemovitosti se musí odúčtovat (vyřadit z rozvahy) v případě vyřazení nebo v případě, že je trvale vyňata z užívání a z jejího vyřazení se neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

67. K vyřazení investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího použití pro finanční leasing. 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 použití nemovitosti pro finanční leasing a při prodeji a zpětném leasingu.

68. Pokud účetní jednotka v souladu se zásadami pro rozpoznání uvedenými v odstavci 16 vykáže v účetní hodnotě aktiva náklad na výměnu části investice do nemovitosti, přestává vykazovat účetní hodnotu vyměněné části. U investice do nemovitosti, zaúčtované s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady, nesmí být vyměněnou částí ta část, která byla odepisována zvlášť. Pokud není možné určit účetní hodnotu vyměněné části, může účetní jednotka použít výši nákladů na výměnu jako informaci o tom, jaký byl pořizovací náklad vyměněné části v čase pořízení nebo výstavby. Reálná hodnota investice do nemovitosti může na základě modelu oceňování reálnou hodnotou již zohledňovat skutečnost, že část, která má být vyměněna, ztratila svou hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik má být reálná hodnota z titulu vyměňované části snížena. Pokud to není prakticky proveditelné, je alternativou ke snižování reálné hodnoty vyměněné části zahrnutí nákladů na výměnu do účetní hodnoty aktiva a poté přehodnocení reálné hodnoty tak, jak by bylo požadováno u přístaveb, které nejsou výměnami.

69. Přínosy nebo újmy, vzniklé z odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti, se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a hodnotou vedenou v účetnictví a vykáží se ve výsledovce (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, které zůstávají účetní jednotce po vyřazení investice do nemovitosti, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 37 nebo přiměřeně dalších standardů.

72. Odškodnění od třetích stran za poškozenou, ztracenou nebo předanou investici do nemovitostí se vykazuje ve výsledovce v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.

73. Snížení hodnoty nebo ztráty investice do nemovitosti, s ní související nároky na odškodnění od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradního aktiva za stávající aktivum jsou samostatné ekonomické události a jsou vykazovány následujícím způsobem:

a) snížení hodnoty investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s IAS 36;

b) odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s odstavci 66–71 tohoto standardu;

c) odškodnění od třetích stran za poškozenou, ztracenou nebo vydanou investici do nemovitosti se vykazuje ve výsledovce v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou, a

d) pořizovací náklady aktiv obnovených, koupených nebo vystavěných jako náhrada za stávající aktivum se určují v souladu s odstavci 20–29 tohoto standardu.

ZVEŘEJNĚNÍ

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 leasingu, do kterého vstoupil. 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 vstoupila.

75. Účetní jednotka zveřejní:

a) zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo model oceňování pořizovacími náklady;

b) pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, zda a za jakých okolností jsou účasti na nemovitostech držené na základě operativního leasingu klasifikovány a vykázány jako investice do nemovitosti;

c) v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 14), kritéria používaná 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 (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 nebylo žádné takové ocenění provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;

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, která generovala nájemné v průběhu období, a

iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, která negenerovala nájemné v průběhu období,

iv) kumulativní změnu reálné hodnoty vykázanou ve výsledovce v případě prodeje investice do nemovitostí ze skupiny aktiv používajících oceňování pořizovacími náklady do skupiny aktiv, ve které se používá model oceňování reálnou hodnotou (viz odstavec 32C);

g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti, případně omezení 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, zveřejní navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 75 sesouhlasení účetních hodnot investic do nemovitostí na začátku a ke konci období, které obsahuje:

a) přírůstky; zvlášť zveřejní ty přírůstky, které pocházejí z akvizic, a ty, které pocházejí z následných výdajů vykázaných v účetní hodnotě aktiva;

b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;

c) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení;

d) čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty;

e) čisté kurzové rozdíly vznikající z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z přepočtu zahraničních operací do měny vykazování dané účetní jednotky;

f) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí a

g) ostatní změny.

77. Pokud je ocenění investice do nemovitosti významně upraveno pro účely účetní závěrky, například proto, aby se předešlo dvojímu započítávání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva a závazky, jak je popsáno v odstavci 50, zveřejní účetní jednotka sesouhlasení původních hodnot a upravených hodnot obsažených v účetní uzávěrce, přičemž zvlášť vykáže 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, se v sesouhlasení vyžadovaném odstavcem 76 zveřejní hodnoty vztahující se k těmto investicím do nemovitosti odděleně od hodnot vztahujících se k ostatním investicím do nemovitosti. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:

a) popis investice do nemovitosti;

b) vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena;

c) pokud je to možné, rozmezí odhadu, uvnitř kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží, a

d) při 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 odpisování;

b) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby;

c) brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;

d) sesouhlasení 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 aktivum,

ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací,

iii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní 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 z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z přepočtu zahraničních operací do měny vykazování dané účetní jednotky,

vii) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí a

viii) ostatní pohyby;

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 (z roku 2000) a poprvé se rozhodne klasifikovat a účtovat některé nebo všechny vhodné účasti na nemovitosti držené na základě operativního leasingu jako investice do nemovitosti, vykáže dopad takového rozhodnutí jako úpravu počátečního stavu nerozděleného zisku v období, ve kterém bylo toto rozhodnutí poprvé učiněno. Navíc:

a) pokud účetní jednotka již v dřívějších obdobích otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu těchto účastí na nemovitostech (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedené 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 prezentované období, v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila, a

ii) přehodnotila a znovu vykázala srovnávací údaje za tato období;

b) pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v písmenu a), pak nemusí přehodnotit a znovu vykázat 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 vykázání srovnávacích informací jen tehdy, pokud takové přehodnocení a opětovné vykázání není neproveditelné.

82. Při prvním použití tohoto standardu účetní jednotkou zahrnuje úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených v přírůstku z přecenění investic do nemovitostí.

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 v přírůstku z přecenění investic do nemovitostí.

84. Požadavky odstavců 27–29, týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané výměnou aktiv, se použijí prospektivně pouze na budoucí operace.

DATUM ÚČINNOSTI

85. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ OD STANDARDU IAS 40 (VE ZNĚNÍ Z ROKU 2000)

86. Tento standard nahrazuje standard IAS 40 *Investice do nemovitostí* (vydaný v roce 2000).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 41

Zemědělství

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:

   a) biologická aktiva;

   b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně a

   c) státní dotace v odstavcích 34–35.

2. Předmětem tohoto standardu nejsou:

   a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 40 *Investice do nemovitostí*) a

   b) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS 38 *Nehmotná aktiva*)

3. Tento standard se aplikuje na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv účetní jednotky, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je aplikován IAS 2 *Zásoby* nebo jiný využitelný Mezinárodní účetní standard. To znamená, že standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Přestože takové zpracování může být logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a probíhající události mohou nést určitou podobnost s biologickou přeměnou, není další zpracování zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.

4. Následující tabulka uvádí příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem zpracování po sklizni:

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	Kmeny	Stavební dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Keře	Listy	Čaj, zpracovaný tabák
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

DEFINICE

Definice spojené se zemědělstvím

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

   Zemědělská činnost je účetní jednotkou řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv.

   Zemědělský výrobek je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky.

   Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Sklizeň představuje oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

6. Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností; například chov dobytka, lesnictví, jednoletou nebo víceletou sklizeň, setí, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstění květin, vodní hospodářství (včetně chovu ryb). V této rozmanitosti existují určité společné rysy:

   a) *Schopnost přeměny*. Živá zvířata a rostliny jsou schopná biologické přeměny.

   b) *Řízení změny*. Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (například úrovní výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením a světelnými podmínkami). Takovéto řízení odděluje zemědělskou činnost od jiných činností. Například využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě (jako jsou mořský rybolov a odlesňování) není zemědělskou aktivitou.

   c) *Měření změn*. Změna v kvalitě (jako jsou například genetické vlastnosti, hustota, zralost, tuková vrstva, obsah bílkovin a síla vlákna) nebo v kvantitě (například potomstvo, váha, metry krychlové, délka vlákna nebo průměr a množství poupat) způsobená biologickou přeměnou je měřena a sledována jako rutinní řídící funkce.

7. Biologická přeměna vyúsťuje do následujících typů výsledků:

   a) změny aktiv, které se odehrávají v procesech i) růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat a rostlin), ii) degenerace (úbytek množství nebo zhoršení kvality zvířat nebo rostlin), nebo iii) rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin), nebo

   b) získání zemědělských produktů, jako je latex, čajový list, vlna a mléko.

Obecné definice

8. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

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

   a) položky obchodované na trhu jsou stejnorodé;

   b) ochotní kupující a prodávající se běžně kdykoliv mohou vyhledat a

   c) ceny jsou veřejně známé.

   Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno v rozvaze.

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

   Státní dotace jsou definovány v IAS 20 *Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

9. Reálná hodnota aktiva je založena na jeho současném umístění a podmínkách. Z toho například plyne, že reálná hodnota skotu na farmě je cenou skotu na relevantním trhu sníženou o náklady přepravy a o ostatní náklady spojené s dodáním skotu na tento trh.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

10. Účetní jednotka vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci tehdy a pouze tehdy, pokud:

    a) ovládání aktiva účetní jednotkou je výsledkem minulých událostí;

    b) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout účetní jednotce, a

    c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

11. V rámci zemědělské činnosti může být ovládání aktiva prokázáno, například vlastnické právo ke skotu cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho koupi, narození, nebo odstavení. Budoucí prospěch je běžně určitelný oceňováním podstatných fyzických vlastností.

12. Biologické aktivum je oceněno od výchozího rozpoznání a ke každému rozvahovému dni v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, kromě případu popsaného v odstavci 30, kdy reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena.

13. Zemědělská produkce sklízená z biologických aktiv účetní jednotky je v okamžiku sklizně oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem v případě, že se aplikuje IAS 2 *Zásoby* nebo jiný vhodný standard.

14. Náklady prodeje zahrnují provize zprostředkovatelům a obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám a odvody daní a cel. Náklady prodeje nezahrnují dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.

15. Určení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce může být usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností; například stáří, nebo kvality. Účetní jednotka vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jsou využívány trhem jako základ pro stanovení ceny.

16. Účetní jednotky často uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělské produkce k budoucím datům. Ceny sjednané v těchto kontraktech nejsou nutně relevantní pro určení reálné hodnoty, neboť reálná hodnota odráží běžný trh, na kterém ke koupi svolný kupující a prodávající mohou uzavírat obchody. Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělské produkce se tudíž nepřizpůsobuje ceně sjednané v daném kontraktu. V některých případech může být smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělské produkce smlouvou nevýhodnou, jak ji definuje IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. IAS 37 je na nevýhodné smlouvy aplikován.

17. Kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí je vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty daného aktiva, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje. Jestliže má účetní jednotka přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro něj nejrelevantnější. Například pokud má účetní jednotka přístup na dva aktivní trhy, použije cenu vyskytující se na trhu, který hodlá využít.

18. Jestliže aktivní trh neexistuje, účetní jednotka použije pro určení reálné hodnoty jednu nebo několik z následujících možností, pokud jsou dosažitelné:

    a) poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni;

    b) tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly a

    c) sektorová měřítka (benchmark), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravek, košů) nebo rozlohy v hektarech; hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa.

19. Informační zdroje vyjmenované v odstavci 18 mohou vést v některých případech k rozdílným závěrům, pokud jde o reálnou hodnotu biologického aktiva nebo zemědělské produkce. Účetní jednotka zváží příčiny těchto rozdílů, aby dosáhla co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty uvnitř relativně úzkého pásma racionálních odhadů.

20. Za určitých okolností nemusí být pro biologické aktivum k dispozici tržně určená cena nebo hodnota odpovídající současným podmínkám. V těchto případech účetní jednotka využije k určení reálné hodnoty současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

21. Účelem propočtu čisté současné hodnoty očekávaných budoucích peněžních toků je určení reálné hodnoty biologického aktiva při jeho současném umístění a v současných podmínkách. To vezme účetní jednotka v úvahu pro určení vhodné diskontní sazby, která bude využita pro odhad očekávaných čistých peněžních toků. Současné podmínky biologického aktiva vylučují zahrnutí jakéhokoli následného zvýšení hodnoty z další biologické transformace a z budoucích aktivit účetní jednotky, jako jsou zvýšení hodnoty související s budoucí biologickou přeměnou, sklizní a prodejem.

22. Účetní jednotka nezahrnuje žádné peněžní toky související s financováním aktiv, zdaněním nebo obnovou biologických aktiv po sklizni (například náklady na obnovu výsadby stromů v pěstěném lese po jeho vytěžení).

23. Při odsouhlasení ceny transakce za obvyklých podmínek informovaní, ochotní kupující a prodávající zvažují možnosti variant peněžních toků. Z toho vyplývá, že reálná hodnota možnosti takových variant odráží. Proto účetní jednotka zapracuje možné varianty peněžních toků buď do očekávaných peněžních toků, nebo do diskontních sazeb, nebo kombinuje obě. Při určení diskontní sazby účetní jednotka použije předpokladů konzistentních s těmi předpoklady, které byly použity při odhadu očekávaných peněžních toků, aby se vystříhala toho, že nějaký předpoklad bude zahrnut dvakrát, nebo že bude opomenut.

24. Pořizovací náklady se mohou v některých případech přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:

a) od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum se odehrála malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu vysazená těsně před rozvahovým dnem), nebo

b) se předpokládá, že vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný (například v počátcích stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).

25. Biologická aktiva jsou často fyzicky spojena s pozemkem (například strom v pěstěném lese). V takovém případě nejspíš nebude existovat samostatný trh s biologickými aktivy, která jsou pevně spojena s pozemkem, aktivní trh může ale v tomto případě existovat s aktivy kombinovanými, to jest s biologickým aktivem, s neobdělaným pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. Účetní jednotka může užít informace týkající se kombinovaných aktiv k určení reálné hodnoty biologických aktiv. Například, aby byla zjištěna reálná hodnota biologických aktiv, může být reálná hodnota neobdělaného pozemku a hodnota zlepšení půdy odečtena z reálné hodnoty kombinovaných aktiv.

Zisky a ztráty

26. Zisk nebo ztráta, která vznikla při výchozím rozpoznání biologického aktiva oceněného v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologického aktiva, je zahrnuta do zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

27. Ztráta může vzniknout při prvotním ocenění biologického aktiva v důsledku toho, že odhadnuté náklady prodeje jsou odečítány při určení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje biologického aktiva. Zisk může vzniknout při výchozím rozpoznání biologických aktiv, například v okamžiku narození telete.

28. Zisk nebo ztráta, vzniklá při výchozím ocenění zemědělské produkce v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, je zahrnuta do zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

29. Zisk nebo ztráta může vzniknout při výchozím ocenění zemědělské produkce, která je výsledkem sklizně.

Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty

30. Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě měřit. Tento předpoklad může být vyvrácen jen při výchozím rozpoznání biologického aktiva, pro které není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno v jeho pořizovacích nákladech snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile je reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelná, účetní jednotka jej ocení v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Pokud dlouhodobé biologické aktivum splní kritéria, aby bylo klasifikováno jako držené k prodeji (nebo je zařazeno do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, předpokládá se, že reálná hodnota může být měřena spolehlivě.

31. Předpoklad v odstavci 30 může být vyvrácen pouze při výchozím ocenění. Účetní jednotka, která dosud oceňovala biologické aktivum v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje až do pozbytí aktiva.

32. Zemědělskou produkci oceňuje účetní jednotka v každém případě v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Tento standard zastává názor, že reálná hodnota zemědělské produkce v okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná.

33. Při určení pořizovacích nákladů, oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty bere účetní jednotka v úvahu IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

STÁTNÍ DOTACE

34. Nepodmíněná státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, je rozpoznána jako výnos právě tehdy, když je přiznána.

35. Jestliže je státní dotace, která souvisí s biologickými aktivy oceňovanými reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje podmíněná, včetně případu, kdy státní dotace vyžaduje, aby účetní jednotka nevykonávala přesně stanovenou zemědělskou činnost, rozpozná účetní jednotka státní dotaci jako výnos tehdy a pouze tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené.

36. Lhůty a podmínky státních dotací se různí. Státní dotace může například požadovat, aby účetní jednotka hospodařila v konkrétní lokalitě po dobu pěti let a pokud účetní jednotka hospodaří po dobu kratší než pět let, musí celou státní dotaci vrátit. V tomto případě nebude státní dotace rozpoznána jako výnos, dokud neuplyne pět let. Avšak jestliže podmínky státní dotace připouštějí, aby část státní dotace byla přiznána po uplynutí určitého časového úseku, uzná účetní jednotka státní dotaci jako výnos ve výši úměrné časovému úseku.

37. Pokud se státní dotace vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), aplikuje se IAS 20 *Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

38. Tento standard vyžaduje jiné řešení než IAS 20, pokud státní dotace souvisí s biologickým aktivem oceňovaným reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, nebo jestliže státní dotace vyžaduje, aby účetní jednotka nevykonávala přesně stanovenou zemědělskou činnost. IAS 20 je aplikován pouze na státní dotaci související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. [Zrušen]

Obecně

40. Účetní jednotka zveřejní celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období z výchozího ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv.

41. Účetní jednotka poskytne popis každé skupiny biologických aktiv.

42. Zveřejnění vyžadované v odstavci 41 může podat slovní formou nebo číselnými údaji.

43. Účetní jednotka je vybízena k tomu, aby poskytla kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, ve kterém rozliší podle potřeby biologická aktiva určená ke konzumaci a biologická aktiva plodící nebo zralá a nezralá biologická aktiva. Účetní jednotka může zveřejnit například účetní hodnotu konzumovatelných biologických aktiv a plodících biologických aktiv po skupinách. Účetní jednotka může dále oddělit účetní hodnotu zralých a nezralých aktiv. Informace poskytované v tomto rozčlenění mohou být užitečné při odhadování časového rozvržení budoucích peněžních toků. Účetní jednotka zveřejní, na jakém základě byla tato klasifikace provedena.

44. Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce nebo prodávána jako biologická aktiva. Příkladem konzumovatelných aktiv je dobytek určený pro výrobu masa, dobytek chovaný na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako je kukuřice a pšenice, stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo. Plodící biologická aktiva jsou odlišná od konzumovatelných biologických aktiv; například dobytek, který produkuje mléko, vinná réva, ovocné stromy a stromy, ze kterých se sklízí palivové dříví a přitom zůstávají uchovány. Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskou produkcí, pouze spíše obnovují sami sebe.

45. Biologická aktiva mohou být rozdělena na zralá a nezralá biologická aktiva. Zralá biologická aktiva jsou schopna sklizně (pro konzumovatelná biologická aktiva) nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu (pro plodící biologická aktiva).

46. Účetní jednotka popíše v účetní závěrce, pokud nezveřejňuje na jiném místě v publikovaných informacích:

a) druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv, a

b) nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:

i) každé skupiny biologických aktiv v účetní jednotce na konci období a

ii) zemědělské produkce sklizené v průběhu období.

47. Účetní jednotka zveřejní metody a významné předpoklady aplikované při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně a u každé skupiny biologických aktiv.

48. Účetní jednotka zveřejní u zemědělské produkce sklizené v průběhu období její reálnou hodnotu, která byla určena v okamžiku sklizně, sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

49. Účetní jednotka zveřejní:

a) existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo, a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků;

b) částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv a

c) strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

50. Účetní jednotka vykazuje vypořádání příčin změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Vypořádání zahrnuje:

a) zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje;

b) zvýšení způsobená nákupem;

c) snížení zapříčiněná prodeji a klasifikací biologických aktiv jako držených k prodeji (nebo zařazených do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) v souladu s IFRS 5;

d) snížení způsobená sklizní;

e) zvýšení v důsledku podnikových kombinací;

f) čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky do odlišné prezentační měny a převodem zahraničních operací do prezentační měny vykazující účetní jednotky a

g) jiné změny.

51. Reálná hodnota snížená o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv se může změnit v důsledku fyzických změn a změn cen na trhu. Oddělené zveřejnění vlivu fyzických a cenových změn je užitečné pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý produkční cyklus. V takových případech se podporuje, aby účetní jednotka zveřejnila, podle skupin nebo jiným způsobem, hodnotu vlivu fyzických změn a hodnotu vlivu změn cen na celkovou změnu reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje, která je zahrnuta v zisku nebo ztrátě. Tato informace je obecně méně užitečná, pokud je produkční cyklus kratší než jeden rok (například u chovu kuřat nebo pěstování obilnin).

52. Biologická transformace je příčinou celé řady typů fyzických změn – růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, každá z nich je pozorovatelná a měřitelná. Každá z těchto fyzických změn má přímý vliv na budoucí ekonomické užitky. Změna v reálné hodnotě biologického aktiva vyvolaná sklizní je rovněž fyzickou změnou.

53. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nákazovým a ostatním přírodním rizikům. Jestliže nějaká taková okolnost nastane a způsobí vznik významné položky výnosů nebo nákladů, je zveřejněna podstata a částka této položky v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Jako příklad takové události je možno uvést vypuknutí virového onemocnění, povodeň, kruté sucho nebo mráz a napadení hmyzem.

Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou

54. Jestliže účetní jednotka oceňuje biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), na konci období pro tato biologická aktiva účetní jednotka zveřejní:

a) popis biologických aktiv;

b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;

c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží reálná hodnota;

d) použitou metodu odpisování;

e) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby a

f) hrubou účetní hodnotu a oprávky (spolu s akumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období.

55. Pokud účetní jednotka oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), zveřejní odděleně každý zisk nebo ztrátu rozpoznanou při pozbytí těchto biologických aktiv a rovněž uvede její vypořádání požadované v odstavci 50. Navíc bude toto vypořádání zahrnovat následující částky, které souvisí s danými biologickými aktivy a jsou zahrnuty do zisku nebo ztráty:

a) ztráty ze snížení hodnoty;

b) zrušení ztrát ze snížení hodnoty a

c) odpisy.

56. Stane-li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty, během běžného období spolehlivě měřitelnou, účetní jednotka zveřejní o takových biologických aktivech:

a) popis biologických aktiv;

b) vysvětlení, proč se stala reálná hodnota spolehlivě měřitelnou, a

c) účinek změny.

Státní dotace

57. Účetní jednotka zveřejní v souvislosti se zemědělskou činností, kterou se tento standard zabývá:

a) podstatu a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce;

b) nesplněné podmínky a ostatní závazky připojené ke státní dotaci a

c) významná snížení očekávané úrovně státních dotací.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

58. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2003, tuto skutečnost zveřejní.

59. Pro tento standard nejsou zavedena přechodná opatření. IAS 41 bude přijímán ve shodě s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 1

První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je zajistit, aby *první účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS* a její mezitímní účetní závěrky za příslušnou část období, k němuž se taková účetní závěrka vztahuje, obsahovaly vysoce kvalitní informace, které

   a) jsou pro uživatele transparentní a srovnatelné v rámci všech prezentovaných období;

   b) poskytují vhodné východisko pro účetnictví podle *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* a

   c) lze získat s náklady, které nepřevyšují prospěch pro uživatele.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotka použije tento standard:

   a) ve své první účetní závěrce podle IFRS a

   b) případně v každé mezitímní účetní závěrce, kterou předkládá podle IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* za část období, za které se sestavuje její první účetní závěrka podle IFRS.

3. První účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS je první roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka použije IFRS na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o shodě s IFRS, které je uvedeno v této účetní závěrce. Účetní závěrka podle IFRS je první účetní závěrkou účetní jednotky podle IFRS, pokud účetní jednotka například:

   a) předložila svoji poslední předchozí účetní závěrku:

      i) podle národních požadavků, které nejsou ve všech ohledech v souladu s IFRS,

      ii) v souladu s IFRS ve všech ohledech, avšak účetní závěrka neobsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS,

      iii) obsahující výslovné prohlášení o shodě s některými IFRS, avšak nikoliv se všemi,

      iv) podle národních požadavků, které nejsou v souladu s IFRS, přičemž na zaúčtování položek, které nejsou národními požadavky upraveny, použila některé IFRS, nebo

      v) podle národních požadavků, přičemž došlo k sesouhlasení některých částek s částkami stanovenými podle IFRS;

   b) sestavila účetní závěrku podle IFRS pouze pro interní potřebu, aniž by tato závěrka byla zpřístupněna vlastníkům účetní jednotky nebo jiným externím uživatelům;

   c) sestavila podle IFRS soubor výkazů pro účely konsolidace, avšak nesestavila kompletní sadu účetních výkazů, jak je vymezena v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, nebo

   d) účetní závěrku za předchozí období nezveřejnila.

4. Tento standard se použije, když účetní jednotka poprvé aplikuje IFRS. Nepoužije se, pokud účetní jednotka například:

   a) přestane předkládat účetní závěrku podle národních požadavků, kterou dříve předkládala spolu s další sadou výkazů účetní závěrky, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS;

   b) předložila v předchozím roce účetní závěrku podle národních požadavků a tato účetní závěrka obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS, nebo

   c) předložila v předchozím roce účetní závěrku, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS, i když auditoři vyjádřili ve své zprávě auditora k této účetní závěrce výhradu.

5. Tento standard se nepoužije na změny v účetních pravidlech uskutečněných účetní jednotkou, která již IFRS používá. Takovéto změny jsou předmětem:

a) ustanovení týkajících se změn v účetních pravidlech v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a

b) konkrétních přechodných ustanovení v jiných IFRS.

ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Počáteční rozvaha podle IFRS

6. Účetní jednotka k *datu přechodu na IFRS* sestaví *počáteční rozvahu podle IFRS*. Ta představuje východisko pro účetnictví podle IFRS. Účetní jednotka ovšem nemusí ve své první účetní závěrce podle IFRS zveřejňovat počáteční rozvahu podle IFRS.

Účetní pravidla

7. Účetní jednotka použije ve své počáteční rozvaze podle IFRS i pro všechna období zveřejňovaná v první účetní závěrce podle IFRS stejná účetní pravidla. Tato účetní pravidla musí být v souladu se všemi IFRS účinnými ke *dni vykázání její první účetní závěrky* podle IFRS, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 13–34B, 36A–36C a 37.

8. Účetní jednotka nepoužije odlišné verze IFRS, které byly účinné k dřívějším datům. Účetní jednotka může aplikovat nový IFRS, jenž není ještě povinný, pokud je jeho dřívější použití povoleno.

Příklad: Konzistentní používání nejnovější verze IFRS

Výchozí informace

Datem vykázání první účetní závěrky účetní jednotky A podle IFRS je 31. prosinec 2005. Účetní jednotka A se rozhodne předložit srovnávací informace v této účetní závěrce pouze za jeden rok (viz odstavec 36). Proto je datem přechodu na IFRS počátek účetního období k 1. lednu 2004 (případně konec účetního období k 31. prosinci 2003). Účetní jednotka A předkládala podle *předchozích GAAP* účetní závěrku každý rok k 31. prosinci a to až do 31. prosince 2004 včetně.

Použití požadavků

Účetní jednotka A je povinna aplikovat IFRS účinné pro období končící 31. prosince 2005 při:

a) sestavování počáteční rozvahy podle IFRS k 1. lednu 2004 a

b) sestavování a předkládání rozvahy k 31. prosinci 2005 (včetně srovnávacích částek za rok 2004), výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 2005 (včetně srovnávacích částek za rok 2004) a zveřejnění (včetně srovnávacích informací za rok 2004).

Účetní jednotka A může, ale nemusí aplikovat ve své první účetní závěrce podle IFRS nový IFRS, jehož použití není ještě povinné, ale jehož dřívější aplikace je povolena.

9. Přechodná ustanovení jiných IFRS se použijí na změny v účetních pravidlech provedené účetní jednotkou již používající IFRS; nepoužijí se v případě přechodu na IFRS u *prvouživatele*, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 25D, 34A a 34B.

10. S výjimkou případů uvedených v odstavcích 13–34B a 36A–36C účetní jednotka ve své počáteční rozvaze podle IFRS:

a) uzná všechna aktiva a závazky, jejichž uznání IFRS vyžadují;

b) neuzná položky jako aktiva nebo závazky, pokud IFRS takové uznání nepovolují;

c) přehodnotí položky, které uznala podle předchozích GAAP jako určitý druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale podle IFRS jde o jiný druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, a

d) použije IFRS k oceňování všech uznaných aktiv a závazků.

11. Účetní pravidla, která použije účetní jednotka ve své počáteční rozvaze podle IFRS, se mohou lišit od pravidel použitých ke stejnému datu podle předchozích GAAP. Následkem toho dochází k úpravám, které vznikají z událostí a transakcí předcházejících datu přechodu na IFRS. Proto účetní jednotka vykáže tyto úpravy k datu přechodu na IFRS přímo v nerozděleném zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu).

12. Tento standard vymezuje dvě skupiny výjimek ze zásady, že počáteční rozvaha sestavená účetní jednotkou podle IFRS musí být v souladu se všemi IFRS:

a) odstavce 13–25G a 36A–36C obsahují výjimky z některých požadavků jiných IFRS;

b) odstavce 26–34B zakazují retrospektivní aplikaci některých ustanovení jiných IFRS.

Výjimky z ostatních IFRS

13. Účetní jednotka se může rozhodnout využít jednu nebo více následujících výjimek:

a) podnikové kombinace (odstavec 15);

b) *reálná hodnota* nebo přecenění jako *domnělá pořizovací cena* (odstavce 16–19);

c) zaměstnanecké požitky (odstavec 20 a 20A);

d) kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn (odstavce 21 a 22);

e) složené finanční nástroje (odstavec 23);

f) aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků (odstavce 24 a 25);

g) klasifikace dříve uznaných finančních nástrojů (odstavec 25A);

h) transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie (odstavce 25B a 25C);

i) pojistné smlouvy (odstavec 25D);

j) závazky související s vyřazením zahrnuté do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení (odstavec 25E);

k) leasingy (odstavec 25F) a

l) ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při prvotním uznání (odstavec 25G).

Účetní jednotka nesmí použít tyto výjimky analogicky na další položky.

14. Některé níže uvedené výjimky odkazují na reálnou hodnotu. IFRS 3 *Podnikové kombinace* vysvětluje, jak určit reálnou hodnotu identifikovatelných aktiv a závazků nabytých v podnikové kombinaci. Účetní jednotka použije tento výklad při stanovení reálných hodnot podle tohoto standardu, pokud jiný IFRS neobsahuje pro určení reálné hodnoty příslušného aktiva nebo závazku přesnější pokyny. Tyto reálné hodnoty musí zohledňovat podmínky existující v den, k němuž byly určeny.

Podnikové kombinace

15. Účetní jednotka aplikuje na podnikové kombinace, které uznala před datem přechodu na IFRS, požadavky uvedené v dodatku B.

Reálná hodnota nebo přecenění jako domnělá pořizovací cena

16. Účetní jednotka se může rozhodnout ocenit k datu přechodu na IFRS určitou položku pozemků, budov a zařízení v její reálné hodnotě a použít tuto reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu k tomuto datu.

17. Prvouživatel může použít přecení určité položky pozemků, budov a zařízení podle předchozích GAAP uskutečněné k datu přechodu na IFRS nebo před tímto datem jako domnělou pořizovací cenu k datu přecenění, pokud bylo přecenění k datu jeho uskutečnění zhruba srovnatelné s:

a) reálnou hodnotou nebo

b) pořizovací cenou nebo zůstatkovou hodnotou podle IFRS, které byly upraveny tak, aby odrážely například změny všeobecného nebo určitého cenového indexu.

18. Volby uvedené v odstavcích 16 a 17 lze rovněž použít pro:

a) investice do nemovitostí, pokud se účetní jednotka rozhodne použít model ocenění pořizovacími náklady podle IAS 40 *Investice do nemovitostí*, a

b) nehmotná aktiva, která splňují:

i) kritéria uznání v IAS 38 *Nehmotná aktiva* (včetně spolehlivého vyčíslení pořizovacích nákladů) a

ii) kritéria IAS 38 pro přecenění (včetně existence aktivního trhu).

Účetní jednotka nesmí použít tyto volby na jiná aktiva nebo na závazky.

19. Prvouživatel mohl stanovit domnělou pořizovací cenu podle předchozích GAAP pro některá nebo všechna aktiva a závazky tím, že je ocenil v reálné hodnotě ke konkrétnímu datu na základě určité události, jakou je privatizace nebo prvotní veřejná emise akcií. Ocenění v reálné hodnotě vyvolané takovými událostmi potom může použít jako domnělou pořizovací cenu podle IFRS k datu takového ocenění.

Zaměstnanecké požitky

20. Podle IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se může účetní jednotka rozhodnout použít metodu „rozpětí", v rámci níž mohou zůstat některé pojistně-matematické zisky nebo ztráty nevykázány. Retrospektivní aplikace tohoto přístupu vyžaduje, aby účetní jednotka rozdělila pojistně-matematické zisky nebo ztráty nakumulované od vzniku plánu do data přechodu na IFRS na vykázanou část a nevykázanou část. Prvouživatel se však může rozhodnout vykázat veškeré kumulované pojistně-matematické zisky nebo ztráty k datu přechodu na IFRS, a to i když pro pozdější pojistně-matematické zisky nebo ztráty použije metodu „rozpětí". Pokud se prvouživatel takto rozhodne, použije toto své rozhodnutí na všechny plány.

20A. Účetní jednotka může zveřejnit částky požadované odst. 120A písm. p) z IAS 19 jako částky stanovené pro každé účetní období prospektivně od data přechodu k IFRS.

Kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn

21. IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* požaduje, aby účetní jednotka:

a) klasifikovala některé rozdíly z přepočtů cizích měn jako samostatnou komponentu vlastního kapitálu a

b) při pozbytí zahraniční operace převedla kumulativní rozdíl z přepočtu cizích měn pro danou operaci (včetně případných zisků nebo ztrát ze souvisejícího zajištění) do výsledovky jako součást zisku nebo ztráty z pozbytí.

22. Prvouživatel však nemusí tyto požadavky týkající se kumulativních rozdílů z přepočtů cizích měn existujících k datu přechodu na IFRS dodržet. Pokud prvouživatel využije této výjimky:

a) považují se k datu přechodu na IFRS veškeré kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn ze všech zahraničních operací za nulové a

b) ze zisku nebo ztráty z následného pozbytí zahraniční operace se vyloučí rozdíly z přepočtů cizích měn, které vznikly před datem přechodu na IFRS, a zahrnou se pozdější rozdíly z přepočtů.

Složené finanční nástroje

23. IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* požaduje, aby účetní jednotka rozdělila složený finanční nástroj na počátku na závazkovou komponentu a kapitálovou komponentu. Pokud je již závazková komponenta splacena, požaduje retrospektivní aplikace IAS 32 oddělení dvou částí vlastního kapitálu. První částí je nerozdělený zisk, který představuje kumulativní úrok ze závazkové komponenty. Druhou částí je původní kapitálová komponenta. Pokud je však k datu přechodu na IFRS závazková komponenta již splacena, nemusí prvouživatel podle tohoto standardu tyto dvě části oddělovat.

Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků

24. Pokud se dceřiný podnik stane prvouživatelem později než jeho mateřský podnik, ocení dceřiný podnik ve své účetní závěrce svá aktiva a závazky:

a) v účetní hodnotě, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku na základě data přechodu mateřského podniku na IFRS, pokud nedošlo k úpravám spojeným s konsolidačními postupy a s důsledky podnikové kombinace, v níž došlo k nabytí dceřiného podniku mateřským podnikem, nebo

b) v účetní hodnotě požadované ostatními ustanoveními tohoto standardu na základě data přechodu dceřiného podniku na IFRS. Tyto účetní hodnoty se mohou od hodnot uvedených pod písmenem a) lišit:

i) jestliže výjimky stanovené v tomto standardu vedou k ocenění, které závisí na datu přechodu na IFRS,

ii) jestliže se účetní pravidla používaná v účetní závěrce dceřiného podniku liší od účetních pravidel používaných v konsolidované účetní závěrce. Dceřiný podnik může například používat jako své účetní pravidlo model ocenění pořizovacími náklady podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, zatímco skupina může používat model přecenění.

Podobnou možnost volby má přidružený nebo společný podnik, který se stane prvouživatelem později než účetní jednotka, která v něm má podstatný vliv nebo jej spoluovládá.

25. Pokud se však účetní jednotka stane prvouživatelem později než její dceřiný (nebo přidružený nebo společný) podnik, musí tato účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce ocenit aktiva a závazky dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku ve stejné účetní hodnotě, jako je uvedena v účetní závěrce dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku, avšak po zohlednění konsolidačních úprav, úprav spojených s ekvivalenční metodou a důsledků podnikové kombinace, v níž účetní jednotka nabyla dceřiný podnik. Obdobně platí, stane-li se mateřský podnik prvouživatelem ve své individuální účetní závěrce dříve nebo později než v konsolidované účetní závěrce, ocení v obou účetních závěrkách svá aktiva a své závazky ve stejné výši, s výjimkou konsolidačních úprav.

Klasifikace dříve uznaných finančních nástrojů

25A. IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* povoluje klasifikovat finanční aktivum při prvotním uznání jako finanční aktivum při prvotním uznání jako realizovatelné nebo jako finanční nástroj (za předpokladu, že jsou splněna určitá kritéria) nebo jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě vykázaný do zisku nebo ztráty. Navzdory tomuto požadavku se v následujících letech využije výjimky:

a) účetní jednotka může označit nástroj jako realizovatelný k datu přechodu na IFRS jako realizovatelný;

b) *účetní jednotka, která předkládá svou první účetní závěrku podle IFRS, je prvouživatelem za účetní období počínající 1. září 2006 nebo později* – takováto účetní jednotka může označit k datu přechodu jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční nástroj v reálné hodnotě vykázaný do zisku nebo ztráty za předpokladu, že toto aktivum nebo závazek splňuje k tomuto datu kritéria v odst. 9 písm. b) bodu i) a ii) nebo odstavci 11A IAS 39 k tomuto datu;

c) *účetní jednotka, která předkládá svou první účetní závěrku podle IFRS, je prvouživatelem za účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později a zároveň před 1. zářím 2006* – tato účetní jednotka může k datu přechodu označit jakékoliv finanční nástroj jako finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční nástroj v reálné hodnotě vykázaný do zisku nebo ztráty za předpokladu, že toto aktivum nebo závazek splňuje k tomuto datu kritéria v odst. 9 písm. b) bodu i) a ii) nebo odstavci 11A IAS 39 k tomuto datu. Pokud je datum přechodu před 1. zářím 2005, nemusí být takovéto označení dokončeno do 1. září 2005 provedeno a může rovněž zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky vykázané mezi datem přechodu na IFRS a 1. zářím 2005;

d) *účetní jednotka, která předkládá svou první účetní závěrku podle IFRS, je prvouživatelem za účetní období počínající před 1. lednem 2006, a která aplikuje odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a změny odstavců 9, 12 a 13 standardu IAS 39 z roku 2005* – takováto účetní jednotka má povoleno na počátku svého prvního účetního období, kdy vykazuje podle IFRS, označit jako finanční nástroj vykazované v reálné hodnotě vykazovaný do zisku nebo ztráty jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek, který splňuje k tomuto datu kritéria pro toto označení v souladu s těmito novými a změněnými odstavci k tomuto datu. Pokud první účetní období účetní jednotky vykazované podle IFRS začíná před 1. zářím 2005, nemusí být takovéto označení dokončeno do 1. září 2005 provedeno a může rovněž zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky vykázané mezi začátkem tohoto účetního období a 1. zářím 2005. Pokud účetní jednotka přepracuje srovnávací informace podle IAS 39, tak rovněž přepracuje tyto informace pro finanční aktiva, finanční závazky, nebo skupiny finančních aktiv a finančních závazků, nebo obojího, takto označených na počátku prvního účetního období vykazovaného podle IFRS. Toto přepracování srovnávacích informací má být provedeno, pouze pokud by nově označené položky nebo skupiny splnily k datu přechodu na IFRS kritéria pro toto označení v odst. 9 písm. b) bodu i) a ii) nebo odstavci 11A IAS 39 k datu přechodu na IFRS, nebo, pokud by položky nebo skupiny pořízené po datu přechodu, by splnily k datu prvotního vykázání kritéria odst. 9 písm. b) bodu i) a ii) nebo odstavce 11A k datu prvotního vykázání;

e) *účetní jednotka, která předkládá svou první účetní závěrku podle IFRS, je prvouživatelem za účetní období počínající před 1. zářím 2006* – aniž je dotčen navzdory odstavci 91 IAS 39, pak má být jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek, který účetní jednotka označila jako položku vykazovaný v reálné hodnotě vykazovanou do

zisku nebo ztráty v souladu s písmeny c) nebo d) výše a které byly dříve označeny jako zajištěné položky v zajišťovacích vztazích při zajišťování reálné hodnoty, mají být vyňaty z těchto vztahů ve stejném okamžiku, kdy jsou označeny jako položky vykazovaný v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty.

Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie

25B. Prvouživatel může, ale nemusí aplikovat IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* na kapitálové nástroje, které byly poskytnuty 7. listopadu 2002 nebo dříve. Prvouživatel také může, ale nemusí aplikovat IFRS 2 na kapitálové nástroje, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002 a které byly nepodmíněny před a) datem přechodu na IFRS nebo b) 1. lednem 2005, podle toho, který nastal později. Pokud se však prvouživatel rozhodne na takové kapitálové nástroje aplikovat IFRS 2, může to udělat, pouze pokud účetní jednotka zveřejnila reálnou hodnotu příslušných kapitálových nástrojů stanovenou k datu ocenění podle IFRS 2. U všech poskytnutých kapitálových nástrojů, na které není IFRS 2 aplikován (např. kapitálové nástroje poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však musí prvouživatel zveřejnit informace požadované odstavci 44 a 45 IFRS 2. Pokud prvouživatel pozmění podmínky poskytnutí kapitálových nástrojů, na které není IFRS 2 aplikován, nemusí účetní jednotka aplikovat odstavce 26–29 IFRS 2, pokud taková změna nastala před a) datem přechodu na IFRS nebo b) 1. lednem 2005, podle toho, který nastal později.

25C. Prvouživatel může, ale nemusí aplikovat IFRS 2 na závazky vznikající z transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie, které byly vypořádány před datem přechodu na IFRS. Prvouživatel také může, ale nemusí aplikovat IFRS 2 na závazky, které byly vypořádány před 1. lednem 2005. U závazků, na které je IFRS 2 aplikován, nemusí prvouživatel přepracovat srovnávací informace v rozsahu, ve kterém se informace vztahují k období nebo k datu, které předchází 7. listopadu 2002.

Pojistné smlouvy

25D. Prvouživatel může aplikovat přechodná ustanovení uvedená v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 omezuje změny v účetních pravidlech pro pojistné smlouvy včetně změn uskutečněných prvouživatelem.

Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích zahrnutých do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení

25E. IFRIC 1 *Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích* požaduje, aby konkrétní změny v ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobném závazku navýšily nebo snížily pořizovací cenu související aktiva; upravená odepsatelná částka aktiva je následně odepsána prospektivně v průběhu zbývající doby použitelnosti. Prvouživatel nemusí tyto požadavky splňovat v případě změn těch závazků, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud prvouživatel využije této výjimky:

a) ocení závazek k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37;

b) v rozsahu, ve kterém závazek spadá pod úpravu IFRIC 1, odhadne částku, která by byla zahrnuta v pořizovací ceně souvisejícího aktiva v okamžiku vzniku závazku s tím, že diskontuje závazek k tomuto datu za použití nejlepšího odhadu historické diskontní míry upravené o riziko, která by byla aplikována na takový závazek v průběhu dotčeného období, a

c) vypočte k datu přechodu na IFRS oprávky k této částce na základě současného odhadu doby použitelnosti aktiva a pravidel odpisování podle IFRS přijatých účetní jednotkou.

Leasingy

25F. Prvouživatel může aplikovat přechodná ustanovení uvedená v IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Prvouživatel tak může na základě faktů a okolností existujících k tomuto datu určit, zda smlouva existující k datu přechodu na IFRS obsahuje leasing.

Ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou

25G. Bez ohledu na požadavky odstavců 7 a 9 může účetní jednotka aplikovat požadavky obsažené v poslední větě odstavce AG76 a odstavce AG76A IAS 39 jedním z následujících způsobů:

a) prospektivně na transakce uzavřené po 25. říjnu 2002, nebo

b) prospektivně na transakce uzavřené po 1. lednu 2004.

Výjimky z retrospektivní aplikace jiných IFRS

26. Tento standard zakazuje retrospektivní aplikaci některých aspektů jiných IFRS, které se týkají:

a) odúčtování finančních aktiv a finančních závazků (odstavce 27 a 27 A);

b) zajišťovacího účetnictví (odstavce 28–30);

c) odhadů (odstavce 31–34) a

d) aktiv klasifikovaných jako držené k prodeji a ukončovaných činností (odstavce 34A–34B).

Odúčtování finančních aktiv a finančních závazků

27. Vyjma možnosti obsažené v odstavci 27A použije prvouživatel požadavky na odúčtování podle IAS 39 na transakce uskutečněné 1. ledna 2004 nebo později prospektivně. Jinými slovy, pokud prvouživatel odúčtoval nederivátová finanční aktiva nebo nederivátové finanční závazky podle předchozích GAAP v důsledku transakce uskutečněné před 1. lednem 2004, neuzná taková aktiva a závazky podle IFRS (ledaže splní uznání v důsledku pozdější transakce nebo události).

27A. Bez ohledu na ustanovení odstavce 27 může účetní jednotka použít požadavky na odúčtování obsažené v IAS 39 retrospektivně od data, který si účetní jednotka sama zvolí, avšak s tím, že informace potřebné k aplikaci IAS 39 na finanční aktiva a finanční závazky odúčtované v důsledku minulých transakcí byly získány v době prvotního zaúčtování těchto transakcí.

Zajišťovací účetnictví

28. Podle požadavků IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* účetní jednotka k datu přechodu na IFRS:

a) ocení všechny deriváty v reálné hodnotě a

b) vyloučí všechny odložené ztráty a zisky z derivátů, které byly vykázány podle předchozích GAAP, jako by to byly aktiva nebo závazky.

29. Účetní jednotka ve své počáteční rozvaze podle IFRS nezobrazí zajišťovací vztah, který nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle IAS 39 (například jde o řadu zajišťovacích vztahů, kdy je zajišťovacím nástrojem peněžní nástroj nebo vystavená opce; nebo kdy je zajištěnou položkou čistá pozice; nebo kdy zajištění kryje úrokové riziko investic držených do splatnosti). Pokud však účetní jednotka označila čistou pozici za zajištěnou položku podle předchozích GAAP, může jednotlivou položku zahrnutou do čisté pozice označit za zajištěnou položku podle IFRS, pokud tak učiní nejpozději k datu přechodu na IFRS.

30. Pokud před datem přechodu na IFRS účetní jednotka označila transakci jako zajištění, ale toto zajištění nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle IAS 39, použije účetní jednotka pro ukončení zajišťovacího účetnictví odstavce 91 a 101 IAS 39 (ve znění 2003). Transakce uzavřené před datem přechodu na IFRS nesmí být retrospektivně označeny za zajištění.

Odhady

31. Odhady provedené účetní jednotkou podle IFRS k datu přechodu na IFRS musí být v souladu s odhady provedenými ke stejnému datu podle předchozích GAAP (po úpravách zohledňujících veškeré změny v účetních pravidlech), pokud neexistuje objektivní důkaz, že takové odhady byly chybné.

32. Účetní jednotka může získat po datu přechodu na IFRS informace o odhadech, které učinila v rámci předchozích GAAP. Podle odstavce 31 zachází účetní jednotka s takovými informacemi stejně jako s událostmi po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy podle IAS 10 *Události po rozvahovém dni*. Předpokládejme například, že účetní jednotka přechází na IFRS k 1. lednu 2004 a nová informace získaná 15. července 2004 vyžaduje přehodnocení odhadu uskutečněného v rámci předchozích GAAP k 31. prosinci 2003. Účetní jednotka nezohlední novou informaci ve své počáteční rozvaze podle IFRS (ledaže je třeba upravit odhady z důvodu rozdílů v účetních pravidlech nebo existuje objektivní důkaz, že odhady byly chybné). Místo toho promítne účetní jednotka tuto novou informaci ve své výsledovce (nebo případně v jiných změnách ve vlastním kapitálu) za rok končící 31. prosince 2004.

33. Účetní jednotka může být nucena uskutečnit k datu přechodu na IFRS odhady podle IFRS, které nebyly k danému datu podle předchozích GAAP vyžadovány. K dosažení souladu s IAS 10 musejí takové odhady podle IFRS zohledňovat podmínky, které existovaly k datu přechodu na IFRS. Obzvláště odhady tržních cen, úrokových sazeb nebo měnových kursů cizích měn uskutečněné k datu přechodu na IFRS musí odrážet tržní podmínky k tomuto datu.

34. Odstavce 31–33 se použijí na počáteční rozvahu podle IFRS. Použijí se rovněž na srovnatelné období prezentované v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS, přičemž odkazy na datum přechodu na IFRS se v takovém případě nahradí odkazy na konec daného srovnatelného období.

Aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a ukončované činnosti

34A. IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti* požaduje, aby byl po datu své účinnosti aplikován prospektivně na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji, a na činnosti, které splňují kritéria pro klasifikaci jako ukončované. IFRS 5 povoluje účetní jednotce použít požadavky IFRS 5 od libovolného dne před datem účinnosti IFRS 5 na všechna dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji, a na činnosti, které splňují kritéria pro klasifikaci jako ukončované, za předpokladu, že ocenění a další informace potřebné k aplikování IFRS 5 byly získány v době, kdy byla příslušná kritéria původně splněna.

34B. Účetní jednotka s datem přechodu na IFRS před 1. lednem 2005 použije přechodná ustanovení IFRS 5. Účetní jednotka s datem přechodu na IFRS k 1. lednu 2005 nebo později použije IFRS 5 retrospektivně.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

35. S výjimkou uvedenou v odstavcích 36A–37, tento standard nestanoví žádné výjimky z požadavků na prezentaci a zveřejnění uvedených v jiných IFRS.

Srovnávací informace

36. Pro dosažení souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* musí první účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS obsahovat srovnávací informace podle IFRS nejméně za jeden rok.

Výjimka z požadavku IAS 39 a IFRS 4 týkající se přepracování srovnávacích informací

36A. Ve své první účetní závěrce podle IFRS musí účetní jednotka, která přijímá IFRS před lednem 2006, prezentovat srovnávací informace alespoň za jeden rok s tím, že se tyto srovnávací informace nemusí shodovat s IAS 32, IAS 39 nebo IFRS 4. Účetní jednotka, která se rozhodne prezentovat srovnávací informace, které nejsou ve shodě s IAS 32, IAS 39 nebo IFRS 4 v prvním roce přechodu:

a) použije požadavky na vykázání a ocenění podle předchozích GAAP pro srovnávací informace o finančních nástrojích, které jsou v rozsahu IAS 32 a IAS 39, a o pojistných smlouvách, které jsou v rozsahu IFRS 4;

b) zveřejní tuto skutečnost spolu se základnou použitou k přípravě těchto informací a

c) zveřejní povahu hlavních úprav, které by dané informace uvedly do souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účetní jednotka nemusí tyto úpravy vyčíslit. Účetní jednotka však musí uvážit veškeré úpravy mezi rozvahou k datu vykazování srovnávacího období (tj. rozvaha, která zahrnuje srovnávací informace podle předchozích GAAP) a rozvahou k počátku *prvního vykazovaného období podle IFRS* (tj. první období, které zahrnuje informace, které jsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4), které vznikají ze změny v účetních pravidlech, a zveřejní informace požadované odst. 28 písm. a) až e) a písm. f) bod i) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Odst. 28 písm. f) bod i) se použije pouze na částky prezentované v rozvaze k datu vykázání srovnávacího období.

V případě, že se účetní jednotka rozhodne prezentovat srovnávací informace, které nejsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, znamená odkaz na „datum přechodu na IFRS“ pouze u těchto standardů počátek prvního vykazovaného období podle IFRS. Takováto účetní jednotka musí postupovat v souladu s odst. 15 písm. c) IAS 1 a při poskytování dodatečných zveřejnění, pokud je postup podle určitých požadavků IFRS nedostačující pro to, aby uživatelé byli schopni rozumět dopadu určitých transakcí, jiných událostí a okolností na finanční pozici a výkonnost hospodaření účetní jednotky.

Výjimka z požadavku na zveřejnění srovnávacích informací pro IFRS 6

36B. Účetní jednotka, která přijímá IFRS před 1. lednem 2006 a rozhodne se aplikovat IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů* před 1. lednem 2006, nemusí ve své první účetní závěrce podle IFRS postupovat podle požadavku IFRS 6 na zveřejnění informací pro srovnávací období.

Výjimka z požadavku na zveřejnění srovnávacích informací pro IFRS 7

36C. Účetní jednotka, která přijme standardy IFRS před 1. lednem 2006 a rozhodne se převzít standard IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění* ve své první účetní závěrce podle IFRS, nemusí v této účetní závěrce zveřejnit srovnávací údaje požadované podle standardu IFRS 7.

Srovnávací informace netýkající se IFRS a historické přehledy

37. Některé účetní jednotky prezentují historické přehledy vybraných údajů za období, která předcházejí prvnímu období, za nějž prezentují úplné srovnávací informace podle IFRS. Tento standard nepožaduje, aby takové přehledy splňovaly požadavky uznání a oceňování podle IFRS. Navíc, některé účetní jednotky vedle srovnávacích informací požadovaných IAS 1 prezentují srovnávací informace podle předchozích GAAP. V každé účetní závěrce, která obsahuje historické přehledy nebo srovnávací informace podle předchozích GAAP, účetní jednotka:

a) jasně označí, že informace prezentované podle předchozích GAAP nejsou sestaveny podle IFRS, a

b) zveřejní podstatu hlavních úprav, které by je uvedly do souladu s IFRS. Účetní jednotka nemusí takové úpravy vyčíslit.

Vysvětlení přechodu na IFRS

38. Účetní jednotka vysvětlí, jak přechod od předchozích GAAP na IFRS ovlivnil její vykazovanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

Sesouhlasení

39. K dosažení souladu s odstavcem 38 musí první účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS zahrnovat:

a) sesouhlasení vlastního kapitálu vykázaného podle předchozích GAAP a vlastního kapitálu podle IFRS k oběma následujícím datům:

i) k datu přechodu na IFRS a

ii) ke konci posledního období prezentovaného v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky podle předchozích GAAP;

b) sesouhlasení zisku nebo ztráty vykázaného za poslední období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky podle předchozích GAAP a zisku nebo ztráty podle IFRS za stejné období, a

c) pokud účetní jednotka uznala nebo zrušila ztráty ze snížení hodnoty aktiv poprvé při sestavování své počáteční rozvahy podle IFRS, zveřejnění, které by požadoval IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*, kdyby účetní jednotka takové ztráty ze snížení hodnoty aktiv uznala nebo zrušila v období počínající datem přechodu na IFRS.

40. Sesouhlasení požadovaná v odst. 39 písm. a) a b) musejí být dostatečně podrobná, aby umožnila uživatelům pochopit významné úpravy v rozvaze a výsledovce. Pokud účetní jednotka podle předchozích GAAP předkládala také výkaz peněžních toků, vysvětlí rovněž významné úpravy ve výkazu peněžních toků.

41. Pokud si účetní jednotka uvědomí chyby, k nimž došlo v rámci předchozích GAAP, musí v sesouhlaseních požadovaných odst. 39 písm. a) a b) odlišit opravy takových chyb od změn v účetních pravidlech.

42. IAS 8 se nezabývá změnami v účetních pravidlech, které nastanou, když účetní jednotka poprvé přijímá IFRS. Proto se požadavky IAS 8 na zveřejnění změn v účetních pravidlech nevztahují na první účetní závěrku účetní jednotky podle IFRS.

43. Pokud účetní jednotka nepředkládala za dřívější období účetní závěrku, zveřejní tuto skutečnost ve své první účetní závěrce podle IFRS.

Klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků

43A. Účetní jednotka může v souladu s odstavcem 25A klasifikovat dříve uznané finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě vykázaný do zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelné finanční aktivum. Účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu všech finančních aktiv nebo finančních závazků začleněných do každé kategorie ke dni klasifikace a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předcházející účetní závěrce.

Užití reálné hodnoty jako domnělé pořizovací ceny

44. Pokud účetní jednotka ve své počáteční rozvaze podle IFRS použije reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu položky pozemků, budov a zařízení, investice do nemovitostí nebo nehmotného aktiva (viz odstavce 16 a 18), zveřejní ve své první účetní závěrce podle IFRS pro každou řádkovou položku počáteční rozvahy podle IFRS:

a) úhrn těchto reálných hodnot a

b) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

Mezitímní účetní výkazy

45. Pokud účetní jednotka předkládá mezitímní účetní závěrku podle IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* za část období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, musí k dosažení souladu s odstavcem 38 splnit vedle požadavků IAS 34 i následující požadavky:

a) pokud účetní jednotka předložila mezitímní účetní závěrku za srovnatelné mezitímní období bezprostředně předcházejícího účetního období, musí mezitímní účetní závěrka obsahovat sesouhlasení:

i) vlastního kapitálu podle předchozích GAAP ke konci srovnatelného mezitímního období a vlastního kapitálu podle IFRS k tomuto datu a

ii) zisku nebo ztráty podle předchozích GAAP za srovnatelné mezitímní období (za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného roku k datu) a zisku nebo ztráty podle IFRS za takové období;

b) kromě sesouhlasení vyžadovaných pod písmenem a) musí první mezitímní účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS za část období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, zahrnovat sesouhlasení uvedená v odst. 39 písm. a) a b) (doplněná o podrobnosti požadované v odstavcích 40 a 41) nebo křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument, který tato sesouhlasení obsahuje.

46. IAS 34 požaduje minimální zveřejnění, které vychází z předpokladu, že uživatelé mezitímní účetní závěrky mají rovněž přístup k poslední roční účetní závěrce. IAS 34 však také požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila „všechny události a transakce, které jsou významné pro porozumění běžného mezitímního období". Proto pokud prvouživatel ve své poslední roční účetní závěrce podle předchozích GAAP nezveřejnil informace významné pro porozumění běžného mezitímního období, musí jeho mezitímní účetní závěrka obsahovat takovou informaci nebo zde musí uvést křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument, který takovou informaci obsahuje.

DATUM ÚČINNOSTI

47. Účetní jednotka použije tento IFRS, jestliže sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za období počínající 1. ledna 2004 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud se první účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS sestavuje za období počínající před 1. lednem 2004 a účetní jednotka přitom použije tento standard namísto SIC-8 *První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví*, tuto skutečnost zveřejní.

47A. Účetní jednotka použije novelizace v odst. 13 písm. j) a odstavci 25E pro roční účetní období, která začínají 1. září 2004 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 1 *Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích* pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

47B. Účetní jednotka použije novelizace v odst. 13 písm. k) a odstavci 25F pro roční účetní období, která začínají 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing* pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

47C. Účetní jednotka použije novelizace v odstavci 36B pro roční účetní období, která začínají 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů* pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

47D. Účetní jednotka použije novelizace v odstavci 20A pro roční účetní období, která začínají 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije novelizace IAS 19 *Zaměstnanecké požitky – pojistně-matematické zisky a ztráty, skupinové plány a zveřejnění* pro dřívější období, použije pro takové dřívější období i tyto novelizace.

47E. Účetní jednotka použije novelizace v odst. 13 písm. l) a odstavci 25G pro roční účetní období, která začínají 1. ledna 2005 nebo později. Pokud účetní jednotka použije novelizace IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování – přechodná ustanovení a počáteční uznání finančních aktiv a finančních závazků* pro dřívější období, použije pro takové dřívější období i tyto novelizace.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Datum přechodu na IFRS	Počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS ve své **první účetní závěrce podle IFRS**.
Domnělá pořizovací cena	Částka použitá jako náhrada za pořizovací náklady nebo zůstatkové hodnoty k určitému datu. Následné odpisování vychází z předpokladu, že účetní jednotka ke stanovenému datu aktivum nebo závazek prvotně uznala a že se příslušné pořizovací náklady rovnaly domnělé pořizovací ceně.
Reálná hodnota	Částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán v transakci mezi informovanými, ochotnými a nespřízněnými stranami.
První účetní závěrka podle IFRS	První roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka přijme **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** (IFRS) na základě výslovného a bezvýhradného prohlášením o souladu s IFRS.
První vykazované období podle IFRS	Vykazované období končící **datem vykázání první účetní závěrky** účetní jednotky **podle IFRS**.
Prvouživatel	Účetní jednotka, která předkládá **první účetní závěrku podle IFRS**.
Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	Standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují: a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; b) Mezinárodní účetní standardy a c) Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějšího Stálého interpretačního výboru (SIC).
Počáteční rozvaha podle IFRS	Rozvaha účetní jednotky (zveřejněná nebo nezveřejněná) k **datu přechodu na IFRS**.
Předchozí GAAP	Koncept účetnictví, který **prvouživatel** používal bezprostředně před přijetím IFRS.
Datum vykázání	Poslední den období, za které se sestavuje účetní závěrka nebo mezitímní účetní závěrka.

Dodatek B

Podnikové kombinace

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

B1. Prvouživatel se může rozhodnout neaplikovat IFRS 3 *Podnikové kombinace* retrospektivně na dřívější podnikové kombinace (podnikové kombinace, které nastaly před datem přechodu na IFRS). Pokud však prvouživatel přistoupí k přepracování určité podnikové kombinace, aby zajistil soulad s IFRS 3, musí přepracovat všechny pozdější podnikové kombinace a od stejného data také aplikovat IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění 2004) a IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění 2004). Například, rozhodne-li se prvouživatel přepracovat podnikovou kombinaci, která se uskutečnila k 30. červnu 2002, přepracuje všechny podnikové kombinace, ke kterým došlo mezi 30. červnem 2002 a datem přechodu na IFRS, a aplikuje od 30. června 2002 také IAS 36 (novelizovaný v roce 2004) a IAS 38 (novelizovaný v roce 2004).

B1A. Účetní jednotka nemusí aplikovat IAS 21 *Dopady změn měnových kursů* (ve znění 2003) retrospektivně na úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající v podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud účetní jednotka neaplikuje IAS 21 retrospektivně na tyto úpravy reálných hodnot a goodwill, zachází s nimi spíš jako s aktivy a závazky účetní jednotky než jako s aktivy a závazky nabývaného. Goodwill a úpravy reálných hodnot jsou proto vyjádřeny již ve funkční měně účetní jednotky nebo jde o nepeněžní položky v cizí měně, které jsou vykazovány použitím měnového kurzu aplikovaného podle předchozích GAAP.

B1B. Účetní jednotka může aplikovat IAS 21 retrospektivně na úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající buď:

a) ve všech podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS, nebo

b) ve všech podnikových kombinacích, u nichž se účetní jednotka rozhodne o jejich přepracování, aby dosáhla souladu s IFRS 3, jak povoluje odstavec B1 výše.

B2. Pokud prvouživatel neaplikuje IFRS 3 retrospektivně na dřívější podnikovou kombinaci, plynou z toho pro takovou podnikovou kombinaci tyto následky:

a) prvouživatel zachová stejnou klasifikaci (tj. akvizice z pohledu právního nabyvatele, zpětná akvizice z pohledu právního nabývaného nebo spojení podílů) jako v účetní závěrce podle předchozích GAAP;

b) prvouživatel k datu přechodu na IFRS uzná všechna svá aktiva a závazky, které nabyl nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci, vyjma:

i) některých finančních aktiv a finančních závazků odúčtovaných podle předchozích GAAP (viz odstavec 27) a

ii) aktiv včetně goodwillu a závazků, které nebyly uznány v konsolidované rozvaze nabyvatele podle předchozích GAAP a rovněž by nesplňovaly kritéria IFRS pro uznání v individuální rozvaze nabývaného (viz odst. B2 písm. f) až i)).

Prvouživatel uzná vyplývající změnu jako úpravu nerozděleného zisku (nebo případně jiné kategorie vlastního kapitálu), ledaže změna vyplývá z uznání nehmotného aktiva, které bylo dříve zahrnuto v goodwillu (viz odst. B2 písm. g) bod i));

c) prvouživatel vyloučí ze své počáteční rozvahy podle IFRS každou položku uznanou podle předchozích GAAP, která nesplňuje podle IFRS kritéria uznání jako aktivum nebo závazek. Prvouživatel zaúčtuje vyplývající změnu následovně:

i) prvouživatel mohl klasifikovat dřívější podnikovou kombinaci jako akvizici a mohl uznat jako nehmotné aktivum položku, která nesplňuje kritéria uznání jako aktivum podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Prvouživatel překlasifikuje takovou položku (a případnou související odloženou daň nebo menšinové podíly) jako součást goodwillu (pokud nebyl podle předchozích GAAP goodwill přímo odečten od vlastního kapitálu, viz odst. B2 písm. g) bod i) a odst. B2 písm. i)),

ii) prvouživatel uzná všechny ostatní vyplývající změny v nerozděleném zisku ([1]);

d) IFRS požadují pro některá aktiva a závazky následné ocenění na bázi, která nevychází z historické pořizovací ceny, například reálnou hodnotu. Prvouživatel musí ocenit příslušná aktiva a závazky na této bázi ve své počáteční rozvaze podle IFRS, i když je nabyl nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci. Každá z toho vyplývající změna v účetní hodnotě se uzná spíš jako úprava nerozděleného zisku (nebo případně jiné složky vlastního kapitálu) než goodwillu;

e) účetní hodnota nabytých aktiv a převzatých závazků stanovená podle předchozích GAAP bezprostředně po podnikové kombinaci je považována k danému datu za jejich domnělou pořizovací cenu podle IFRS. Pokud IFRS požadují ocenit taková aktiva a závazky pořizovací cenou k pozdějšímu datu, stává se domnělá pořizovací cena východiskem pro odepisování od data podnikové kombinace;

([1]) Takové změny zahrnují překlasifikaci z nehmotných aktiv nebo do nich, pokud podle předchozích GAAP nebyl goodwill uznán jako aktivum. K tomu dochází, jestliže podle předchozích GAAP účetní jednotka a) odečítala goodwill přímo od vlastního kapitálu nebo b) nezacházela s podnikovou kombinací jako s akvizicí.

f) pokud nebyly aktivum nabyté nebo závazek převzatý v dřívější podnikové kombinaci podle předchozích GAAP uznány, nemá v počáteční rozvaze podle IFRS domnělou pořizovací cenu nulovou. Nabyvatel naopak toto aktivum nebo tento závazek uzná a ocení ve své konsolidované rozvaze tak, jak by IFRS vyžadovaly v rozvaze nabývaného. Pro ilustraci, pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval finanční leasing nabytý v dřívější podnikové kombinaci, aktivuje ho ve své konsolidované účetní závěrce tak, jak by to vyžadoval IAS 17 *Leasingy* u nabývaného v jeho rozvaze podle IFRS. Naproti tomu jestliže byly aktivum nebo závazek zahrnuty podle předchozích GAAP do goodwillu, ale podle IFRS 3 by se uznaly samostatně, zůstává dané aktivum nebo daný závazek v goodwillu, ledaže by IFRS požadovaly jeho uznání v účetní závěrce nabývaného;

g) účetní hodnotou goodwillu v počáteční rozvaze podle IFRS je jeho účetní hodnota stanovená podle předchozích GAAP k datu přechodu na IFRS, a to po následujících třech úpravách:

   i) vyžaduje-li to odst. B2 písm. c) bod i) výše, zvýší prvouživatel účetní hodnotu goodwillu, když překlasifikuje položku, která byla podle předchozích GAAP uznána jako nehmotné aktivum. Podobně vyžaduje-li odst. B2 písm. f) od prvouživatele uznání nehmotného aktiva, které bylo podle předchozích GAAP zahrnuto do uznaného goodwillu, sníží prvouživatel příslušným způsobem účetní hodnotu goodwillu (a případně upraví odloženou daň a menšinové podíly),

   ii) podmíněné položky ovlivňující výši kupní protihodnoty za dřívější podnikovou kombinaci mohou být vyřešeny před datem přechodu na IFRS. Pokud lze provést spolehlivý odhad podmíněné úpravy a její platba je pravděpodobná, upraví prvouživatel goodwill o příslušnou částku. Obdobně upraví prvouživatel účetní hodnotu goodwillu, pokud dříve uznanou podmíněnou úpravu již nelze dále spolehlivě ocenit nebo její úhrada již není dále pravděpodobná,

   iii) bez ohledu na to, zda existuje určitá známka snížení hodnoty goodwillu, použije prvouživatel IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* při testování snížení hodnoty goodwillu k datu přechodu na IFRS a při uznání z toho vyplývajících ztrát ze snížení hodnoty v nerozděleném zisku (nebo, vyžaduje-li to IAS 36, v přírůstku z přecenění). Test snížení hodnoty musí vycházet z podmínek existujících k datu přechodu na IFRS;

h) u účetní hodnoty goodwillu se k datu přechodu na IFRS již neprovádějí žádné další úpravy. Prvouživatel například nepřepracovává účetní hodnotu goodwillu:

   i) aby vyloučil probíhající výzkum a vývoj nabytý v podnikové kombinaci (ledaže by související nehmotné aktivum splňovalo kritéria IAS 38 pro uznání v rozvaze nabývaného),

   ii) aby upravil předchozí odpisy goodwillu,

   iii) aby zrušil úpravy goodwillu, které by IFRS 3 nepovolil, ale které byly provedeny podle předchozích GAAP z důvodu úprav aktiv a závazků mezi datem podnikové kombinace a datem přechodu na IFRS;

i) pokud prvouživatel uznal podle předchozích GAAP goodwill jako snížení vlastního kapitálu:

   i) neuzná takový goodwill ve své počáteční rozvaze podle IFRS. Navíc, pokud dojde k pozbytí dceřiného podniku nebo ke snížení hodnoty investice do dceřiného podniku, tento goodwill do výsledovky nepřevede,

   ii) uzná úpravy, které vyplývají z následného vyřešení podmíněných položek ovlivňujících kupní protihodnotu, v nerozděleném zisku;

j) podle předchozích GAAP nemusel prvouživatel konsolidovat dceřiný podnik, který nabyl v dřívější podnikové kombinaci (například protože jej mateřský podnik podle předchozích GAAP za dceřiný podnik nepovažoval nebo nesestavoval konsolidovanou účetní závěrku). Prvouživatel upraví účetní hodnoty aktiv a závazků

dceřiného podniku na částky, které by vyžadovaly IFRS v rozvaze dceřiného podniku. Domnělá pořizovací cena goodwillu se k datu přechodu na IFRS rovná rozdílu mezi:

i) podílem mateřského podniku na těchto upravených účetních hodnotách a

ii) pořizovací cenou investice do dceřiného podniku prezentovanou v individuální účetní závěrce mateřského podniku.

k) vyčíslení menšinových podílů a odložené daně vyplývá z ocenění ostatních aktiv a závazků. Proto výše uvedené úpravy uznaných aktiv a závazků ovlivňují menšinové podíly a odloženou daň.

B3. Výjimka pro dřívější podnikové kombinace se rovněž vztahuje na dřívější pořízení investic do přidružených podniků a podílů ve společných podnicích. Navíc se na všechny takové akvizice rovnocenně použije datum vybrané dle odstavce B1.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 2

Úhrady vázané na akcie

CÍL

1. Cílem tohoto standardu IFRS je stanovit pravidla účetního výkaznictví v situacích, kdy účetní jednotka sjedná *transakci s úhradou vázanou na akcie*. Tento standard požaduje zejména, aby účetní jednotka do výsledovky a do zobrazení své finanční pozice promítla dopad úhrad vázaných na akcie, a to včetně nákladů spojených s transakcemi, v nichž se zaměstnancům poskytují *akciové opce*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotka aplikuje tento standard při účtování veškerých transakcí s úhradou vázanou na akcie, a to včetně:

   a) *úhrad vázaných na akcie vypořádaných kapitálovými nástroji*, při nichž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za *kapitálové nástroje* (včetně akcií nebo akciových opcí);

   b) *úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti*, při nichž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby proti závazku vůči dodavateli zboží nebo služeb, jehož výše se odvíjí od ceny (nebo hodnoty) akcií účetní jednotky nebo cen jiných kapitálových nástrojů účetní jednotky, a

   c) transakcí, při nichž účetní jednotka obdrží nebo nakoupí zboží nebo služby a smluvní podmínky umožní buď účetní jednotce nebo dodavateli zboží nebo služeb vybrat si, zda se transakce vypořádá v hotovosti (nebo jinými aktivy) nebo vydáním kapitálových nástrojů,

   s výjimkou uvedenou v odstavcích 5 a 6.

3. Pro účely tohoto standardu se transfery kapitálových nástrojů účetní jednotky od jejích akcionářů smluvním stranám, jež dodaly účetní jednotce zboží nebo služby (včetně zaměstnanců), považují za úhrady vázané na akcie, pokud zřetelně nejde o převod za jiným účelem, než je platba za zboží nebo služby dodané účetní jednotce. Toto se týká také převodů kapitálových nástrojů mateřské společnosti a převodů kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky spadající do stejné skupiny jako účetní jednotka na smluvní strany, jež dodaly účetní jednotce zboží nebo služby.

4. Transakce se zaměstnancem (nebo jinou smluvní stranou) v postavení držitele kapitálových nástrojů účetní jednotky není pro účely tohoto standardu úhradou vázanou na akcie. Například v situaci, kdy účetní jednotka udělí veškerým držitelům určité třídy jejích kapitálových nástrojů právo nabývat dodatečné kapitálové nástroje za cenu, která je nižší než reálná hodnota těchto kapitálových nástrojů, a zaměstnanec dostane takové právo, protože je držitelem kapitálových nástrojů této konkrétní třídy, nepodléhá udělení ani realizace tohoto práva požadavkům tohoto IFRS.

5. Jak je uvedeno v odstavci 2, tento standard platí pro úhrady vázané na akcie, při nichž účetní jednotka obdrží nebo nakoupí zboží nebo služby. Zboží zahrnuje zásoby, spotřební materiál, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva a jiná nefinanční aktiva. Účetní jednotka však nebude aplikovat tento standard na transakce, při nichž pořizuje zboží jako součást čistých aktiv nabytých při podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje IFRS 3 *Podnikové kombinace*. Z toho důvodu kapitálové nástroje emitované v rámci podnikové kombinace výměnou za ovládnutí nabývaného podniku nespadají do působnosti tohoto standardu. Avšak kapitálové nástroje poskytované zaměstnancům nabývaného podniku v jejich postavení zaměstnanců (například výměnou za pokračující dodávky služeb) spadají do působnosti tohoto standardu. Podobně také zrušení, nahrazení nebo jiná modifikace *smluv o úhradách vázaných na akcie* z důvodu podnikové kombinace nebo jiné restrukturalizace účetní jednotky se budou vykazovat v souladu s tímto standardem.

6. Tento standard se nevztahuje na úhrady vázané na akcie, při nichž účetní jednotka obdrží nebo pořídí zboží nebo služby na základě kontraktu v rozsahu působnosti odstavců 8–10 IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (ve znění novely z roku 2003) ([1]) nebo odstavců 5–7 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (ve znění novely z roku 2003).

([1]) Název IAS 32 byl změněn v roce 2005.

VYKAZOVÁNÍ

7. Účetní jednotka vykáže zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při transakci s úhradou vázanou na akcie v okamžiku, kdy obdrží zboží nebo přijme služby. Účetní jednotka vykáže odpovídající navýšení vlastního kapitálu, jestliže přijala zboží nebo služby při úhradě vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji, nebo vykáže závazek, jestliže došlo k nabytí zboží nebo služeb v rámci úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti.

8. Jestliže zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při transakcích s úhradou vázanou na akcie nesplňují požadavky na vykázání aktiva, budou vykázány jako náklad.

9. Náklady obvykle vznikají při spotřebě zboží nebo služeb. Například služby jsou typicky spotřebovány okamžitě a v takovém případě se vykáží náklady, když druhá smluvní strana poskytne službu. Zboží by mohlo být po určitou dobu spotřebováváno nebo – v případě zásob – může být později prodáno, a v takovém případě se náklady vykáží až v okamžiku, když se zboží spotřebuje nebo prodá. Někdy je však nutné vykázat náklad předtím, než dojde ke spotřebě nebo prodeji zboží nebo služeb, protože tyto nesplní požadavky na vykázání aktiva. Účetní jednotka by mohla například nabýt zboží v rámci výzkumné fáze projektu, v němž vyvíjí nový produkt. Ačkoli nedošlo ke spotřebě takového zboží, nemuselo by toto zboží splňovat podmínky pro to, aby bylo klasifikováno jako aktivum podle příslušného standardu IFRS.

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE VYPOŘÁDANÉ KAPITÁLOVÝMI NÁSTROJI

Přehled

10. V případě úhrad vázaných na akcie vypořádaných kapitálovými nástroji ocení účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a odpovídající navýšení vlastního kapitálu přímo reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb, leda že by nebylo možné tuto reálnou hodnotu spolehlivě určit. Jestliže není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb, stanoví účetní jednotka jejich hodnotu a odpovídající navýšení vlastního kapitálu nepřímo, odkazem ([1]) na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů.

11. Aplikují-li se požadavky odstavce 10 na transakce se *zaměstnanci a dalšími smluvními stranami, které poskytují podobné služby* ([2]), účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu přijatých služeb odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, neboť obvykle není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatých služeb; toto je předmětem odstavce 12. Reálná hodnota těchto kapitálových nástrojů se stanoví k *datu poskytnutí*.

12. Typicky jsou akcie, akciové opce nebo jiné kapitálové nástroje poskytovány zaměstnancům jako součást jejich odměn vedle mzdy vyplácené v hotovosti a vedle dalších zaměstnaneckých požitků. Obvykle není možné přímo ocenit služby přijaté proti určité složce balíčku odměn zaměstnance. Také nemusí být možné stanovit reálnou hodnotu celkového balíčku odměn zaměstnance nezávisle, aniž by se stanovila přímo reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů. Akcie nebo akciové opce jsou navíc někdy poskytovány jako součást prémií, a nikoli jako součást základních odměn. Pro zaměstnance je to například stimul k tomu, aby setrvali v pracovním poměru, nebo jsou takto odměňováni za svoji snahu zlepšit výkonnost podniku. Tím, že účetní jednotka poskytne akcie nebo akciové opce vedle dalších druhů odměn, platí dodatečnou odměnu proti získání dodatečných požitků. Stanovení reálné hodnoty těchto dodatečných požitků však bude pravděpodobně obtížné. Vzhledem k obtížnosti přímého stanovení reálné hodnoty přijatých služeb stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu přijatých služeb od zaměstnanců nepřímo odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů.

13. Pro aplikaci požadavků odstavce 10 na transakce s jinými smluvními stranami, než jsou zaměstnanci, je třeba přijmout předpoklad, který může být dále vyvrácen, že je možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb. Tato reálná hodnota bude stanovena v den, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne službu. Ve vzácných případech, kdy účetní jednotka tento předpoklad vyvrátí, neboť není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb, ocení účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a odpovídající zvýšení vlastního kapitálu nepřímo, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů stanovenou v den, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo druhá smluvní strana poskytne službu.

Transakce, při nichž účetní jednotka přijímá služby

14. Jestliže se poskytnuté kapitálové nástroje *převedou* na druhou smluvní stranu okamžitě, nepožaduje se, aby druhá smluvní strana dovršila stanovené období, během kterého musí dodávat služby, aby získala bezpodmínečný nárok

([1]) Tento standard IFRS používá výraz „odkazem na“ a nikoli „v“, neboť konečné ocenění transakce se provádí vynásobením reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů stanovené k datu uvedenému v odstavci 11 nebo 13 (podle toho, který se má použít) počtem kapitálových nástrojů, jež jsou na druhou smluvní stranu skutečně převedeny, jak je uvedeno v odstavci 19.

([2]) V dalším textu tohoto standardu IFRS zahrnují veškeré odkazy na zaměstnance také ostatní smluvní strany poskytující podobné služby.

na tyto kapitálové nástroje. Pokud nebude prokázán opak, má se za to, že služby poskytnuté druhou smluvní stranou coby plnění za kapitálové nástroje již byly přijaty. V dalším textu tohoto standardu IFRS zahrnují veškeré odkazy na zaměstnance také ostatní smluvní strany poskytující podobné služby.

15. Nebudou-li poskytnuté kapitálové nástroje převedeny druhé smluvní straně, dokud tato nedovrší stanovené období, po které musí dodávat své služby, má se za to, že služby, jež má druhá smluvní strana poskytnout jako protihodnotu za tyto kapitálové nástroje, budou přijaty v budoucnosti, a to během *rozhodného období*. Účetní jednotka vykazuje tyto služby postupně, jak je druhá smluvní strana během rozhodného období poskytuje, a odpovídajícím způsobem navyšuje vlastní kapitál. Například:

a) jestliže jsou zaměstnanci poskytnuty akciové opce za podmínky, že po tři roky zůstane v pracovním poměru, potom má účetní jednotka předpokládat, že služby, které má poskytnout zaměstnanec jako protihodnotu za akciové opce, budou přijaty v budoucnosti, během tohoto tříletého rozhodného období;

b) jestliže jsou zaměstnanci poskytnuty akciové opce za podmínky, že dosáhne určitého výkonu a zůstane zaměstnancem účetní jednotky, dokud nebude splněna tato výkonnostní podmínka, a délka rozhodného období se mění v závislosti na tom, kdy bude tato výkonnostní podmínka splněna, má účetní jednotka předpokládat, že služby, jež má zaměstnanec poskytnout jako protihodnotu za akciové opce, budou přijaty v budoucnosti, během očekávaného rozhodného období. Účetní jednotka odhadne délku očekávaného rozhodného období v den poskytnutí na základě nejlepšího odhadu, kdy bude výkonnostní podmínka naplněna. Jestliže je výkonnostní podmínka *tržní podmínkou*, při odhadu délky očekávaného rozhodného období budou brány v úvahu faktory sledované při odhadu reálné hodnoty poskytnutých opcí a tato odhadnutá délka rozhodného období nebude následně revidována. Jestliže výkonnostní podmínka není tržní podmínkou, účetní jednotka bude v případě nutnosti revidovat svůj odhad délky rozhodného období, pokud následné informace ukáží, že skutečná délka rozhodného období se pravděpodobně bude lišit od předchozích odhadů.

Transakce oceněné odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů

Určení reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů

16. V případě transakcí oceněných odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů k *datu ocenění* na bázi tržních cen, jsou-li k dispozici, a vezme v úvahu podmínky, za nichž byly tyto kapitálové nástroje poskytnuty (viz též požadavky odstavců 19–22).

17. Nejsou-li tržní ceny k dispozici, stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů pomocí oceňovacího modelu, jehož cílem je odhadnout, jaká by byla cena těchto nástrojů k datu ocenění při transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami. Oceňovací model má být v souladu s obecně uznávanou metodologií oceňování finančních nástrojů a má brát v úvahu veškeré faktory a předpoklady, se kterými by pracovali znalí a ochotní účastníci trhu při stanovení ceny (viz též požadavky odstavců 19–22).

18. Dodatek B obsahuje další pravidla pro stanovení reálné hodnoty akcií a akciových opcí a zaměřuje se na konkrétní podmínky, jež je třeba obvykle brát v úvahu při poskytování akcií nebo akciových opcí zaměstnancům.

Pravidla pro rozhodné podmínky

19. Poskytování kapitálových nástrojů může být podmíněno splněním smluvně sjednaných *rozhodných podmínek*. Například poskytování akcií nebo akciových opcí zaměstnancům je obvykle podmíněno tím, zda zaměstnanec setrvá v pracovním poměru k účetní jednotce po jisté smluvně sjednané období. Existují též podmínky výkonnostní; například, že účetní jednotka dosáhne stanovené míry růstu zisku nebo stanoveného růstu cen svých akcií. Rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami, se k datu ocenění při stanovení reálné hodnoty akcií nebo akciových opcí neberou v úvahu. Avšak v úvahu se tyto rozhodné podmínky berou při stanovení počtu kapitálových nástrojů zahrnutých do ocenění objemu transakce, takže v konečném efektu bude částka vykázaná za přijaté zboží a služby jako protihodnota poskytnutých kapitálových nástrojů odpovídat počtu kapitálových nástrojů, které jsou ke konci rozhodného období na druhou smluvní stranu skutečně převedeny. Z tohoto důvodu nebude – z kumulativního pohledu – vykázána žádná částka za přijaté zboží nebo služby, jestliže poskytnuté kapitálové nástroje nakonec nebudou na druhou smluvní stranu převedeny z důvodu nesplnění rozhodných podmínek, například tehdy, jestliže druhá smluvní strana nedokončí stanovené období setrvání v pracovním poměru nebo nesplní některou výkonnostní podmínku; další požadavky upravuje odstavec 21.

20. Podle požadavků odstavce 19 vykáže účetní jednotka během rozhodného období za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období částku, jež se stanoví na základě nejlepšího dostupného odhadu počtu kapitálových nástrojů, které by se měly podle očekávání na konci rozhodného období převést na druhou smluvní stranu, a tento odhad se bude revidovat, je-li třeba, pokud následné informace ukáží, že počet kapitálových nástrojů, které budou

podle očekávání na konci rozhodného období převedeny na druhou smluvní stranu, se liší od předchozích odhadů. K datu, kdy se nástroje převádějí na druhou smluvní stranu, přezkoumá účetní jednotka odhad tak, aby se odhad rovnal počtu kapitálových nástrojů, které byly nakonec skutečně na druhou smluvní stranu převedeny, a to v souladu s ustanoveními odstavce 21.

21. Tržní podmínky, jako je například dosažení jisté cílové ceny akcie, kterými je převod (nebo realizovatelnost) nástrojů na druhou smluvní stranu podmíněn, se při odhadu reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů mají brát v úvahu. Proto při poskytnutí kapitálových nástrojů vázaném tržními podmínkami účetní jednotka vykáže zboží nebo služby přijaté od druhé smluvní strany, jestliže vyhověla všem dalším rozhodným podmínkám (například přijaté služby od zaměstnance, jenž zůstává v pracovním poměru po určité období) bez ohledu na to, zda tržní podmínka je naplněna či nikoliv.

Pravidla pro opce s obnovovacím prvkem

22. U opcí s *obnovovacím prvkem* se obnovovací prvek při stanovení reálné hodnoty poskytnutých opcí k datu jejich ocenění nebere v úvahu. Namísto toho se *obnovovací opce* vykáže jako nové poskytnutí opce, a to právě v okamžiku, kdy je následně obnovovací opce poskytnuta.

Po datu převodu nástrojů na druhou smluvní stranu

23. Po vykázání zboží nebo služeb přijatých v souladu s odstavci 10–22 a následném zvýšení vlastního kapitálu nebude už po okamžiku, kdy se nástroje převedou druhé smluvní straně, účetní jednotka provádět žádné další úpravy celkové výše vlastního kapitálu. Účetní jednotka například následně nesmí snížit částku vykázanou za přijaté služby od zaměstnanců, jestliže kapitálové nástroje, které byly ke konci rozhodného období na zaměstnance převedeny, později propadnou nebo – v případě akciových opcí – nebudou realizovány. Tento požadavek však nebrání účetní jednotce v tom, aby vykázala transfery v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné položky vlastního kapitálu do jiné.

Není-li možné reálnou hodnotu kapitálových nástrojů odhadnout spolehlivě

24. Ustanovení odstavců 16–23 se použije, má-li účetní jednotka ocenit transakci s úhradou vázanou na akcie odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů. Ve vzácných případech se může stát, že účetní jednotka nebude schopna spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů ke dni jejich poskytnutí v souladu s ustanoveními odstavců 16–22. Pouze v těchto vzácných případech místo toho jednotka učiní následující:

a) ocení kapitálové nástroje jejich *vnitřní hodnotou*; poprvé v okamžiku, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo druhá smluvní strana poskytne službu, a následně ke každému datu rozvahy a ke dni konečného vypořádání s tím, že všechny změny vnitřní hodnoty se promítnou do výsledovky. Při poskytnutí akciových opcí se sjednaná transakce s úhradou vázanou na akcie finálně vypořádá v okamžiku, když jsou opce realizovány, propadnou (například při ukončení pracovního poměru) nebo vyprší (například na konci sjednané doby splatnosti);

b) vykáže přijaté zboží nebo služby na základě počtu kapitálových nástrojů, které se nakonec skutečně převedou na druhou smluvní stranu nebo (tam, kde to lze aplikovat) které jsou nakonec realizovány. Při aplikaci tohoto požadavku například na akciové opce vykáže účetní jednotka přijaté zboží nebo služby během rozhodného období, je-li stanoveno, v souladu s odstavci 14 a 15, s výjimkou ustanovení odst. 15 písm. b) týkajících se tržních podmínek. Vykázaná částka za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období bude vycházet z objemu akciových opcí, jejichž převedení na druhou smluvní stranu se očekává. Pokud to bude nutné, účetní jednotka reviduje tento odhad, jestliže následné informace naznačují, že počet akciových opcí, jejichž převedení na druhou smluvní stranu se očekává, se liší od předchozích odhadů. K rozhodnému datu účetní jednotka upraví tento odhad tak, aby se rovnal počtu kapitálových nástrojů, které byly nakonec skutečně na druhou smluvní stranu převedeny. Po rozhodném datu účetní jednotka odúčtuje částku vykázanou za přijaté zboží a služby, jestliže akciové opce později propadnou nebo na konci svého života vyprší.

25. Použije-li účetní jednotka ustanovení odstavce 24, není třeba aplikovat ustanovení odstavců 26-29, neboť při použití metody vnitřní hodnoty popsané v odstavci 24 se berou v úvahu veškeré modifikace smluvních podmínek, za nichž byly kapitálové nástroje poskytnuty. Avšak jestliže účetní jednotka vypořádá poskytnuté kapitálové nástroje, na něž byl aplikován odstavec 24:

a) během rozhodného období, pak zaúčtuje vypořádání jako urychlení převodu nástrojů na druhou smluvní stranu, a proto okamžitě vykáže částku, která by byla jinak vykázána za přijaté služby během zbytku rozhodného období;

b) jakákoli platba uskutečněná při vypořádání bude zaúčtována jako zpětný odkup kapitálových nástrojů, tj. jako snížení kapitálu s výjimkou částky, o kterou platba přesahuje vnitřní hodnotu nástrojů k datu zpětného odkupu. Takový rozdíl se vykáže jako náklad.

Modifikace smluvních ujednání a podmínek, za nichž byly kapitálové nástroje poskytnuty, včetně jejich zrušení a vypořádání

26. Účetní jednotka může modifikovat podmínky, za nichž byly kapitálové nástroje poskytnuty. Například může snížit realizační cenu opcí poskytnutých zaměstnancům (tj. přecenit opce), což zvýší reálnou hodnotu těchto opcí. Požadavky odstavců 27–29 týkající se zaúčtování dopadu modifikací jsou vyjádřeny v kontextu transakcí s úhradou vázanou na akcie se zaměstnanci; tyto požadavky však platí i pro transakce s úhradou vázanou na akcie sjednané s jinými smluvními stranami než se zaměstnanci, jež se oceňují odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů. V tomto případě se budou veškeré odkazy k datu poskytnutí uvedené v odstavcích 27–29 místo toho vztahovat k datu, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne služby.

27. Účetní jednotka vykáže přinejmenším ty přijaté služby, které byly oceněny k datu poskytnutí kapitálových nástrojů reálnou hodnotou těchto nástrojů, s výjimkou případu, kdy tyto kapitálové nástroje nejsou převedeny na druhou smluvní stranu z důvodu nesplnění rozhodné podmínky (jiné než je tržní podmínka), která byla sjednána v den poskytnutí. Toto platí bez ohledu na veškeré další modifikace smluvních podmínek, za kterých byly kapitálové nástroje poskytnuty, a bez ohledu na jejich zrušení či vypořádání. Navíc účetní jednotka vykáže dopad modifikací, jež zvyšují celkovou reálnou hodnotu transakce s úhradou vázanou na akcie nebo jsou jiným způsobem pro zaměstnance příznivé. Pokyny k aplikaci tohoto požadavku jsou uvedeny v dodatku B.

28. Jestliže účetní jednotka zruší nebo vypořádá poskytnuté kapitálové nástroje během rozhodného období (v situaci jiné než je jejich propadnutí kvůli nesplnění rozhodných podmínek):

a) účetní jednotka zaúčtuje zrušení nebo vypořádání jako urychlení převodu nástrojů na druhou smluvní stranu, a proto okamžitě vykáže částku, která by byla jinak vykázána za přijaté služby během zbytku rozhodného období;

b) jakákoli platba zaměstnancům při zrušení nebo vypořádání poskytnutí bude zaúčtována jako zpětný odkup kapitálových nástrojů, tj. jako snížení vlastního kapitálu, s výjimkou částky, o kterou platba přesáhne reálnou hodnotu kapitálových nástrojů stanovenou ke dni zpětného odkupu. Takový rozdíl se vykáže jako náklad;

c) budou-li zaměstnancům poskytnuty nové kapitálové nástroje a v den, kdy jsou tyto nové kapitálové nástroje poskytnuty, označí účetní jednotka tyto nově poskytnuté nástroje za nástroje nahrazující zrušené nástroje, zachytí účetní jednotka poskytnutí těchto náhradních kapitálových nástrojů stejným způsobem jako modifikaci původní emise kapitálových nástrojů v souladu s odstavcem 27 a pokyny v dodatku B. Dodatečná reálná hodnota je rozdíl mezi reálnou hodnotou nových nahrazujících kapitálových nástrojů a čistou reálnou hodnotou zrušených kapitálových nástrojů ke dni, kdy jsou tyto náhradní nástroje poskytnuty. Čistá reálná hodnota zrušených kapitálových nástrojů je jejich reálná hodnota bezprostředně před zrušením snížená o částky všech plateb uhrazených zaměstnancům při zrušení nástrojů, které se účtovaly jako snížení kapitálu v souladu s výše uvedeným písmenem b). Pokud účetní jednotka neoznačí nově poskytnuté kapitálové nástroje jako nástroje náhradní za zrušené nástroje, zaúčtuje tyto nové nástroje jako nové poskytnutí kapitálových nástrojů.

29. Pokud účetní jednotka odkoupí kapitálové nástroje, které již byly druhé smluvní straně převedeny, platba zaměstnancům se zaúčtuje jako snížení kapitálu s výjimkou částky, o kterou objem platby přesahuje reálnou hodnotu zpětně odkoupených kapitálových nástrojů k datu zpětného odkupu. Takový rozdíl se vykáže jako náklad.

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE VYPOŘÁDANÉ V HOTOVOSTI

30. V případě úhrad vázaných na ceny akcií vypořádaných v hotovosti ocení účetní jednotka nabyté zboží nebo služby a související závazek reálnou hodnotou závazku. Dokud není závazek vypořádán, účetní jednotka přeceňuje závazek na reálnou hodnotu ke každému datu rozvahy a k datu vypořádání s tím, že veškeré změny reálné hodnoty se promítnou do výsledovky příslušného období.

31. Účetní jednotka například může poskytnout zaměstnancům v rámci jejich odměn za práci opce na zhodnocení akcií (share appreciation rights, SAR). Zaměstnanci tak získají právo na budoucí platbu v hotovosti (a nikoli na kapitálový nástroj), jejíž výše se odvíjí od růstu ceny akcií účetní jednotky z určité úrovně během určitého období. Účetní jednotka též může poskytnout svým zaměstnancům právo na budoucí peněžní platbu v hotovosti tak, že jim poskytne právo na akcie (včetně akcií emitovaných při realizaci akciových opcí), které s sebou ponesou právo na jejich prodej účetní jednotce, ať již povinně (například při skončení pracovního poměru) nebo z rozhodnutí zaměstnance.

32. Účetní jednotka vykáže přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby v okamžiku, kdy zaměstnanci dodají své služby. Například některé opce na zhodnocení akcií se převádějí na zaměstnance okamžitě a od zaměstnanců se nepožaduje, aby nejprve setrvali v pracovním poměru po jistou dobu, má-li jim vzniknout nárok na platbu. Pokud se neprokáže opak, má se za to, že služby poskytnuté zaměstnanci jako protihodnota za opce na zhodnocení akcií již byly přijaty. Účetní jednotka tak okamžitě vykáže přijaté služby a závazek zaplatit za ně. Jestliže nebudou opce na zhodnocení akcií na zaměstnance převedeny, dokud zaměstnanec nedokončí jisté období setrvání v pracovním poměru, účetní jednotka bude vykazovat přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby postupně tak, jak zaměstnanci během tohoto období poskytují své služby.

33. Závazek se ocení při prvním vykázání a dále ke každému datu rozvahy až do jeho vypořádání reálnou hodnotou opcí na zhodnocení akcií za použití opčního oceňovacího modelu s tím, že je třeba brát v úvahu podmínky, za nichž byly opce na zhodnocení akcií poskytnuty, a též rozsah, v jakém zaměstnanci k příslušnému dni již své služby dodali.

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE S ALTERNATIVOU VYPOŘÁDÁNÍ V HOTOVOSTI

34. V případě úhrad vázaných na akcie, při nichž smluvní podmínky dávají buď účetní jednotce, nebo druhé smluvní straně možnost volby, zda účetní jednotka vypořádá transakci v hotovosti (nebo jinými aktivy) anebo emisí kapitálových nástrojů, účetní jednotka vykáže takovou transakci nebo její komponenty jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti do té výše, do jaké jí vznikl závazek vypořádat transakci v hotovosti nebo jinými aktivy, anebo jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji, pokud jí takovýto závazek nevznikl.

Transakce, jejichž smluvní podmínky dávají volbu způsobu vypořádání druhé smluvní straně

35. Pokud dala účetní jednotka druhé smluvní straně právo zvolit si, zda bude transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádána v hotovosti ([1]) nebo emisí kapitálových nástrojů, vydala tak kombinovaný finanční nástroj, který obsahuje závazkovou komponentu (tj. právo druhé smluvní strany žádat platbu v hotovosti) a kapitálovou komponentu (tj. právo druhé smluvní strany žádat vypořádání kapitálovými nástroji a nikoli v hotovosti). V případě transakcí s jinými smluvními stranami, než jsou zaměstnanci, při nichž je reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb oceňována přímo, ocení účetní jednotka kapitálovou komponentu kombinovaného finančního nástroje jako rozdíl mezi reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb a reálnou hodnotou závazkové komponenty, a to ke dni, kdy přijme dodávku zboží nebo služeb.

36. V případě dalších transakcí, včetně transakcí se zaměstnanci, stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu kombinovaného finančního nástroje ke dni ocenění s tím, že bere v úvahu podmínky, za nichž byla práva na hotovost a práva na kapitálové nástroje druhé smluvní straně poskytnuta.

37. Při aplikaci ustanovení odstavce 36 nejprve účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazkové komponenty a poté stanoví reálnou hodnotu kapitálové komponenty s tím, že bere v úvahu, že druhá smluvní strana se musí vzdát práva na vypořádání v hotovosti, aby mohla získat kapitálový nástroj. Reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je součtem reálných hodnot jeho dvou komponent. Úhrady, u nichž má druhá smluvní strana možnost volby typu vypořádání, jsou však často strukturovány tak, že reálná hodnota jedné alternativy vypořádání je stejná jako reálná hodnota druhé alternativy. Druhá smluvní strana může mít například možnost přijmout buď akciové opce anebo opce na zhodnocení akcií (share appreciation rights, SAR) vypořádané v hotovosti. V takových případech je reálná hodnota kapitálové komponenty nula a reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je stejná jako reálná hodnota závazkové komponenty. A naopak, jestliže jsou reálné hodnoty alternativ vypořádání různé, reálná hodnota kapitálové komponenty bude obvykle vyšší než nula. V tomto případě bude reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje vyšší než reálná hodnota závazkové komponenty.

([1]) V odstavcích 35-43 zahrnují všechny odkazy na whotovost též ostatní aktiva účetní jednotky.

38. Účetní jednotka bude účtovat samostatně o zboží nebo službách přijatých nebo nabytých proti jedné a proti druhé komponentě kombinovaného finančního nástroje. V případě závazkové komponenty vykáže účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a proti němu závazek zaplatit za toto zboží nebo služby v okamžiku, kdy druhá smluvní strana dodá zboží nebo poskytne službu v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti (odstavce 30–33). V případě kapitálové komponenty (existuje-li) vykáže účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a souvztažné navýšení vlastního kapitálu v okamžiku, kdy druhá smluvní strana dodá zboží nebo poskytne služby v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji (odstavce 10 až 29).

39. V den vypořádání účetní jednotka přecení závazek na jeho reálnou hodnotu. Pokud účetní jednotka k vypořádání použije kapitálové nástroje a nevyplatí hotovost, závazek se přeúčtuje přímo do vlastního kapitálu jakožto hodnota emitovaných kapitálových nástrojů.

40. Jestliže účetní jednotka při vypořádání zaplatí v hotovosti a kapitálové nástroje neemituje, představuje tato peněžní platba plné vypořádání závazku. Jakákoli složka vlastního kapitálu, která byla již dříve vykázána, zůstane ve vlastním kapitálu. Jestliže se zvolí vypořádání v hotovosti, druhé smluvní straně zaniká právo na získání kapitálových nástrojů. Tento požadavek však nebrání účetní jednotce v tom, aby vykázala transfery v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné položky vlastního kapitálu do jiné.

Transakce, jejichž smluvní podmínky dávají volbu způsobu vypořádání účetní jednotce

41. V případě úhrad, jejichž smluvní podmínky dávají možnost výběru, zda vypořádání bude provedeno v hotovosti nebo emisí kapitálových nástrojů, účetní jednotce, nejprve účetní jednotka stanoví, má-li aktuální závazek vypořádat transakci v hotovosti, a podle toho odpovídajícím způsobem tuto transakci zaúčtuje. Účetní jednotka má aktuální závazek vypořádat v hotovosti, jestliže alternativa vypořádání pomocí kapitálových nástrojů nemá ekonomický smysl (například tehdy, má-li účetní jednotka ze zákona zakázáno emitovat akcie) nebo má účetní jednotka praxi z minulosti či vyhlášenou politiku vypořádávání takových transakcí v hotovosti, anebo je pro ni obvyklé vypořádání v hotovosti, kdykoli o něj druhá smluvní strana požádá.

42. Má-li účetní jednotka aktuální závazek vypořádat v hotovosti, zaúčtuje transakci v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti podle odstavců 30–33.

43. Jestliže takovýto závazek neexistuje, účetní jednotka zaúčtuje transakci v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji podle odstavců 10–29. Při vypořádání:

a) pokud se účetní jednotka rozhodne vypořádat v hotovosti, úhrada se zaúčtuje jako zpětný odkup podílu na vlastním kapitálu, tj. jako snížení vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v písmenu c) níže;

b) jestliže si účetní jednotka zvolí vypořádání kapitálovými nástroji, nepožaduje se žádná další účetní operace (pouze převod z jedné položky kapitálu do jiné, je-li třeba), s výjimkou uvedenou v písmenu c) níže;

c) jestliže si účetní jednotka zvolí možnost vypořádání s vyšší reálnou hodnotou k datu vypořádání, vykáže dodatečný náklad ve výši rozdílu reálných hodnot těchto dvou alternativ, tj. rozdíl mezi zaplacenou hotovostí a reálnou hodnotou kapitálových nástrojů, které by jinak byly vydány, nebo rozdíl mezi reálnou hodnotou vydaných kapitálových nástrojů a částkou hotovosti, která by jinak byla zaplacena – podle toho, o který případ se jedná.

ZVEŘEJNĚNÍ

44. Účetní jednotka zveřejní informace, jež umožní uživatelům účetních výkazů porozumět podstatě a rozsahu smluv o úhradách vázaných na akcie, které existovaly během účetního období.

45. K naplnění principu odstavce 44 zveřejní účetní jednotka přinejmenším následující informace:

a) popis každého typu smlouvy o úhradě vázané na akcie, která existovala kdykoli během období, včetně obecných podmínek každé dohody, jako jsou rozhodné podmínky, maximální smluvně sjednaná doba do splatnosti vydaných opcí a metoda vypořádání (např. v hotovosti nebo kapitálovými nástroji). Účetní jednotka, která má sjednány ve své podstatě podobné typy smluv o úhradách vázaných na akcie, může tyto informace agregovat, pokud není kvůli naplnění obecného principu odstavce 44 nutné zveřejnit každou smlouvu zvlášť;

b) počet a vážený průměr realizačních cen akciových opcí pro každou z následujících kategorií opcí:

i) opce žijící na začátku období,

ii) opce poskytnuté během období,

iii) opce propadlé během období,

iv) opce realizované během období,

v) opce, které během období vypršely,

vi) opce žijící ke konci období a

vii) opce realizovatelné ke konci období;

c) u akciových opcí realizovaných během účetního období vážený průměr cen akcií k datu realizace. Jestliže byly opce realizovány na pravidelné bázi během období, účetní jednotka může zveřejnit vážený průměr cen akcií během období;

d) u akciových opcí, které žily ke konci období, rozpětí realizačních cen a vážený průměr zbývajících smluvně sjednaných dob do splatnosti opcí. Je-li rozpětí realizačních cen příliš široké, je třeba žijící opce rozdělit do pásem, která mají lepší vypovídací schopnost pro účely odhadu počtu a načasování emisí dodatečných akcií a souvisejícího přijetí hotovosti z těchto emisí, které mohou v důsledku existence opcí nastat.

46. Účetní jednotka zveřejní informace, jež umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, jak byla během účetního období určena reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb nebo reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů.

47. Jestliže účetní jednotka stanovila reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb přijatých jako protihodnotu za kapitálové nástroje nepřímo, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, v zájmu naplnění principu odstavce 46 zveřejní přinejmenším následující informace:

a) u akciových opcí poskytnutých během období vážený průměr reálné hodnoty těchto opcí ke dni jejich ocenění a informaci o tom, jak byla tato reálná hodnota stanovena, a to včetně následujících údajů:

i) model použitý k oceňování opcí a vstupy do tohoto modelu, a to včetně váženého průměru cen akcií, realizační ceny, očekávané volatility, doby do splatnosti opce, očekávaných dividend, bezrizikových úrokových sazeb a všech dalších vstupů tohoto modelu, včetně použité metodologie a předpokladů, z nichž se vycházelo při zahrnutí dopadu očekávané brzké realizace,

ii) jak byla odhadnuta očekávaná volatilita a do jaké míry vycházel odhad očekávané volatility z historické volatility a

iii) zda a jak byly ostatní vlastnosti poskytnutých opcí, jako například tržní podmínky, zakomponovány do metodiky stanovení reálné hodnoty;

b) u ostatních kapitálových nástrojů (tj. jiných než akciové opce) poskytnutých během období počet a vážený průměr reálné hodnoty těchto kapitálových nástrojů ke dni jejich ocenění a informaci o tom, jak byla tato reálná hodnota stanovena, a to včetně následujícího:

i) nebyla-li reálná hodnota stanovena podle pozorovatelné tržní ceny, jak byla stanovena,

ii) zda a jak byly očekávané dividendy zapracovány do metodiky stanovení reálné hodnoty a

iii) zda a jak byla do metodiky stanovení reálné hodnoty zapracována veškerá další specifika těchto poskytnutých kapitálových nástrojů;

c) u smluv o úhradách vázaných na akcie, jejichž smluvní podmínky byly během období modifikovány:

i) vysvětlení podstaty modifikace smluvních podmínek,

ii) dodatečně poskytnutá reálná hodnota (jako výsledek těchto modifikací) a

iii) informace o tom, jak byla stanovena poskytnutá dodatečná reálná hodnota, a to v souladu s výše uvedenými písmeny a) a b) (tam, kde jsou relevantní).

48. Pokud účetní jednotka stanovila reálnou hodnotu zboží nebo služeb přijatých během daného období přímo, zveřejní, jak byla tato reálná hodnota určena, například, zda byla stanovena reálná hodnota tohoto zboží nebo služeb v tržní ceně.

49. Pokud účetní jednotka vyvrátila předpoklad odstavce 13, zveřejní tuto skutečnost a vysvětlí, proč byl uvedený předpoklad vyvrácen.

50. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetních výkazů porozumět dopadu úhrad vázaných na akcie na hospodářský výsledek účetní jednotky v daném období a na její finanční situaci.

51. K naplnění principu odstavce 50 zveřejní účetní jednotka přinejmenším následující informace:

a) celkové náklady vykázané za dané období plynoucí z transakcí o úhradách vázaných na akcie, v nichž přijaté zboží nebo služby nesplnily podmínky pro vykázání jako aktiva, a byly tudíž okamžitě vykázány jako náklad; dále se samostatně zveřejní část těchto nákladů, jež připadá na transakce klasifikované jako úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji;

b) pro závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie:

i) celkovou účetní hodnotu ke konci období a

ii) celkovou vnitřní hodnotu ke konci období u těch závazků, kde právo na hotovost nebo jiná aktiva již bylo ke konci účetního období převedeno na druhou smluvní stranu (např. opce na zhodnocení akcií (share appreciation rights, SAR)).

52. Jestliže informace, které mají být podle tohoto standardu zveřejněny, nenaplní principy formulované v odstavcích 44, 46 a 50, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace nezbytné k tomu, aby byly formulované principy naplněny.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

53. V případě úhrad vázaných na akcie vypořádané kapitálovými nástroji aplikuje účetní jednotka tento standard na akcie, akciové opce nebo jiné kapitálové nástroje, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002 a k datu nabytí účinnosti tohoto standardu dosud nebyly převedeny na druhou smluvní stranu.

54. Účetní jednotce se doporučuje, avšak nevyžaduje se povinně, aby aplikovala tento standard i na další poskytování kapitálových nástrojů, jestliže účetní jednotka zveřejnila reálnou hodnotu těchto nástrojů stanovenou k datu jejich ocenění.

55. U všech poskytnutí kapitálových nástrojů, na něž se aplikuje tento standard, účetní jednotka znovu uveřejní komparativní údaje a tam, kde je třeba, upraví počáteční stavy nerozdělených zisků za nejstarší vykazované období.

56. I pro všechny poskytnuté kapitálové nástroje, na něž se neaplikoval tento IFRS (např. kapitálové nástroje poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však účetní jednotka povinně zveřejní informace požadované v odstavcích 44 a 45.

57. Pokud účetní jednotka změní smluvní podmínky poskytnutých kapitálových nástrojů, na něž nebyl aplikován tento IFRS, poté, co tento IFRS nabude účinnosti, použije odstavce 26–29 pro vykázání veškerých takových modifikací.

58. U závazků vyplývajících z transakcí s úhradou vázanou na akcie, jež existovaly k datu nabytí účinnosti tohoto standardu, bude účetní jednotka aplikovat tento standard retrospektivně. K těmto závazkům účetní jednotka uvede komparativní informace a upraví počáteční stavy nerozdělených zisků za nejstarší vykazované období, pro něž se komparativní informace uvádějí; výjimkou, kdy není třeba komparativní údaje upravovat, jsou informace k transakcím spadajícím do účetních období před 7. listopadem 2002.

59. Doporučuje se, nikoliv však povinně, aby účetní jednotka aplikovala tento standard retrospektivně i na ostatní závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie, například na závazky, jež byly vypořádány během období, za něž se předkládá komparativní informace.

DATUM ÚČINNOSTI

60. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije IFRS pro období počínající před 1. lednem 2005, tento fakt zveřejní.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti	**Transakce s úhradou vázanou na akcie**, při nichž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby proti závazku vůči dodavateli tohoto zboží nebo služeb poskytnout dodavateli hotovost nebo jiná aktiva v částkách, jejichž výše se odvíjí od ceny (nebo hodnoty) akcií účetní jednotky nebo jiných jejích **kapitálových nástrojů**.
Zaměstnanci a další smluvní strany, které poskytují podobné služby	Jednotlivci, kteří poskytují účetní jednotce osobně služby, a jsou to a) osoby, které jsou pro daňové nebo právní účely považovány za zaměstnance, b) osoby, které pracují pro účetní jednotku pod jejím vedením stejným způsobem jako osoby, které jsou považovány za zaměstnance pro daňové nebo právní účely, nebo c) osoby, které poskytují služby podobné službám, které poskytují zaměstnanci. Tento termín například zahrnuje veškerý management, tj. osoby s pravomocí a odpovědností za plánování, řízení a kontrolu aktivit účetní jednotky, včetně pracovníků vedení bez výkonných pravomocí.
Kapitálový nástroj	Smlouva, která prokazuje zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků ([1]).
Poskytnutý kapitálový nástroj	Právo (podmíněné nebo nepodmíněné) na **kapitálový nástroj** účetní jednotky, jenž byl poskytnut účetní jednotkou druhé smluvní straně na základě **smlouvy o úhradě vázané na akcie.**
Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji	**Úhrady vázané na akcie**, při nichž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za **kapitálové nástroje** účetní jednotky (včetně akcií nebo **akciových opcí**).
Reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum, vyrovnán závazek nebo směněn **poskytnutý kapitálový nástroj**.
Datum poskytnutí	Datum, k němuž účetní jednotka uzavře s druhou smluvní stranou (včetně zaměstnance) **smlouvu o úhradě vázané na akcie**, což je okamžik, kdy mezi účetní jednotkou a druhou smluvní stranou existuje shoda a porozumění ohledně smluvních podmínek. Ke dni poskytnutí přizná účetní jednotka druhé smluvní straně právo na hotovost, jiná aktiva nebo **kapitálové nástroje** účetní jednotky za předpokladu, že budou splněny případné **rozhodné podmínky**. Pokud takováto dohoda podléhá schvalovacímu procesu (například schválení akcionáři), datem poskytnutí je datum, kdy se získá příslušný souhlas.
Vnitřní hodnota	Rozdíl mezi **reálnou hodnotou** akcií, k jejichž poskytnutí má druhá smluvní strana právo (podmíněné nebo jisté) nebo které má právo získat, a cenou, kterou má druhá smluvní strana nyní (nebo v budoucnosti) za tyto akcie zaplatit. Například vnitřní hodnota **akciové opce** s realizační cenou 15 MJ ([2]) k akcii, jejíž **reálná hodnota** činí 20 MJ, je 5 MJ.
Tržní podmínka	Podmínka, na níž závisí realizační cena, konečný převod nástrojů na druhou smluvní stranu nebo realizovatelnost **kapitálového nástroje,** která souvisí s tržní cenou **kapitálových nástrojů** účetní jednotky, jako je například dosažení určité ceny akcií nebo určité výše **vnitřní hodnoty akciové opce** nebo dosažení určitého cíle, jenž vychází z tržní ceny **kapitálových nástrojů** účetní jednotky v poměru k indexu tržních cen **kapitálových nástrojů** jiných účetních jednotek.
Datum ocenění	Datum, k němuž je stanovena **reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástroj**ů pro účely tohoto standardu IFRS. V případě transakcí se **zaměstnanci a dalšími smluvními stranami, které poskytují podobné služby**, je datum ocenění stejné jako **datum poskytnutí**. V případě transakcí s jinými smluvními stranami než se zaměstnanci (a s těmi, kdo poskytují podobné služby) je datem ocenění datum, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne službu.
Obnovovací prvek	Právo na automatické poskytnutí dodatečných **akciových opcí**, kdykoli držitel opce realizuje dříve poskytnuté opční právo a k úhradě realizační ceny použije namísto hotovosti akcie účetní jednotky.

([1]) *Koncepční rámec* definuje závazek jako současnou povinnost účetní jednotky vyplývající z minulých událostí, jejíž vypořádání podle očekávání vyústí v odtok zdrojů nesoucích ekonomický prospěch pryč z účetní jednotky (tj. odtok hotovosti či jiných aktiv účetní jednotky).

([2]) V rámci tohoto dodatku jsou peněžní částky denominovány v „měnových jednotkách" (MJ).

Obnovovací opce	Nová **akciová opce** poskytnutá v situaci, kdy držitel dříve poskytnuté **akciové opce** uhradí realizační cenu akciemi účetní jednotky.
Smlouva o úhradě vázané na akcie	Smlouva mezi účetní jednotkou a druhou smluvní stranou (včetně zaměstnance) o **úhradě vázané na akcie**, na jejímž základě druhá smluvní strana získává právo získat hotovost nebo jiná aktiva účetní jednotky ve výši, jež se odvíjí od ceny akcií účetní jednotky nebo cen jiných **kapitálových nástrojů** účetní jednotky, anebo přijmout **kapitálové nástroje** účetní jednotky, a to za předpokladu, že budou splněny sjednané **rozhodné podmínky**.
Transakce s úhradou vázanou na akcie	Transakce, při níž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za své **kapitálové nástroje** (vč. akcií nebo **akciových opcí**) nebo získá zboží nebo služby za peněžní částky, jejichž výše se odvíjí od ceny akcií účetní jednotky nebo cen jiných **kapitálových nástrojů** účetní jednotky.
Akciová opce	Kontrakt, který zakládá právo, nikoli však povinnost, získat akcie účetní jednotky za stanovenou nebo určitelnou cenu během sjednaného časového období.
Převod na druhou smluvní stranu	Získání nároku. Na základě **smlouvy o úhradě vázané na akcie** se druhé smluvní straně převádí nárok získat hotovost, jiná aktiva či **kapitálové nástroje** v okamžiku, kdy dojde ke splnění veškerých stanovených **rozhodných podmínek**.
Rozhodné podmínky	Podmínky, které musí být splněny, aby na druhou smluvní stranu bylo převedeno právo obdržet hotovost, jiná aktiva nebo **kapitálové nástroje** účetní jednotky na základě **smlouvy o úhradě vázané na akcie**. Rozhodné podmínky zahrnují podmínky setrvání v pracovním poměru po jistou dobu a výkonnostní podmínky, které požadují splnění stanovené výkonnostního cíle (jako je například stanovený růst zisku účetní jednotky během určitého období).
Rozhodné období	Období, během něhož má dojít k naplnění veškerých stanovených **rozhodných podmínek** sjednaných ve **smlouvě o úhradě vázané na akcie**.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Odhad reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů

B1. Odstavce B2–B41 tohoto dodatku pojednávají o stanovení reálné hodnoty akcií a akciových opcí a zaměřují se na charakteristiky, které jsou typické pro poskytování akcií a akciových opcí zaměstnancům. Proto se nejedná o vyčerpávající popis. Protože se níže uvedené otázky zaměřují na akcie a akciové opce poskytované zaměstnancům, předpokládá se, že reálná hodnota akcií nebo akciových opcí se stanovuje k datu jejich poskytnutí. Přesto se však mnohé níže uvedené otázky (například určení očekávané volatility) také aplikují při odhadu reálné hodnoty akcií nebo akciových opcí poskytnutých jiným smluvním stranám než zaměstnancům, a to ke dni, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo druhá smluvní strana poskytne službu.

Akcie

B2. Reálná hodnota akcií poskytnutých zaměstnancům se stanoví ve výši tržní ceny akcií účetní jednotky (nebo odhadované tržní ceny, nejsou-li akcie účetní jednotky veřejně obchodované) a upraví se tak, aby odrážela podmínky, za nichž byly akcie poskytnuty (kromě rozhodných podmínek, které jsou vyňaty z kalkulace reálné hodnoty podle odstavců 19–21).

B3. Jestliže například zaměstnanec během rozhodného období nemá právo na dividendy, bude tento faktor vzat v úvahu při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií. Podobně, jestliže po okamžiku převedení akcií na druhou smluvní stranu tyto akcie podléhají omezením na jejich převod dalším smluvním stranám, bude tento faktor vzat v úvahu, avšak pouze do té míry, do jaké tato omezení po tomto datu ovlivňují cenu, kterou by za tuto akcii zaplatil znalý a ochotný účastník trhu. Jestliže jsou například akcie aktivně obchodovány na tzv. hlubokém a likvidním trhu, případná omezení převodu po rozhodném období mohou mít malý, pokud vůbec nějaký, dopad na cenu, kterou je znalý a ochotný účastník trhu ochoten za tyto akcie zaplatit. Omezení převodu nebo jiné restrikce, jež existují během rozhodného období, nebudou při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií ke dni poskytnutí brány v úvahu, neboť tyto restrikce vycházejí z existence rozhodných podmínek, se kterými se nakládá v souladu s odstavci 19–21.

Akciové opce

B4. V případě akciových opcí poskytnutých zaměstnancům často nejsou k dispozici tržní ceny, neboť poskytnuté opce bývají spojeny s podmínkami, jež se nevztahují na obchodované opce. Pokud neexistují obchodované opce s podobnými vlastnostmi, reálná hodnota poskytnutých opcí se stanoví s použitím oceňovacího modelu.

B5. Při výběru modelu pro oceňování opcí zváží účetní jednotka všechny faktory, které by znalý a ochotný účastník trhu bral v úvahu při rozhodování, jaký oceňovací model použít. Například mnohé zaměstnanecké opce mají dlouhou dobu do splatnosti, jsou obvykle realizovatelné během období mezi datem převodu na zaměstnance a koncem života opce a často bývají realizovány co nejdříve. Tyto faktory by se měly brát v úvahu při stanovení reálné hodnoty opcí k datu jejich poskytnutí. Mnohé účetní jednotky díky těmto požadavkům pravděpodobně nebudou moci použít Black-Scholes-Mertonův model, jenž nezahrnuje možnost realizace před splatností opce a nemusí dostatečně odrážet dopady očekávané brzké realizace. Také nepřipouští možnost, že očekávaná volatilita a ostatní vstupy modelu by se mohly během života opce měnit. Pro akciové opce s relativně krátkou sjednanou splatností nebo takové opce, které se musí realizovat během krátkého období po skončení rozhodného období, však výše uvedené námitky nemusí být relevantní. V těchto případech může Black-Scholes-Mertonův model dávat ocenění, které je v podstatě stejné, jaké by dávaly i flexibilnější oceňovací modely.

B6. Veškeré modely pro oceňování opcí berou v úvahu přinejmenším následující faktory:

a) realizační cenu opce;

b) dobu do splatnosti opce;

c) aktuální cenu podkladových akcií;

d) očekávanou volatilitu cen akcií;

e) očekávané dividendy z akcií (je-li to relevantní) a

f) bezrizikovou úrokovou sazbu během doby života opce.

B7. V úvahu se berou i další faktory, které by znalí a ochotní účastníci trhu zvažovali při stanovení ceny (s výjimkou rozhodných podmínek a obnovovacích prvků, které jsou vyňaty ze stanovení reálné hodnoty v souladu s odstavci 19–22).

B8. Například akciová opce poskytnutá zaměstnanci nemůže být obvykle realizována během stanoveného období (např. během rozhodného období nebo během období stanoveném regulátorem kapitálového trhu). Tento faktor bude vzat v úvahu, jestliže by použitý oceňovací model jinak předpokládal, že opce může být realizována kdykoli během jejího života. Pokud účetní jednotka použije oceňovací model, který předpokládá, že opce mohou být realizovány pouze na konci svého života, není třeba tento model upravovat kvůli nemožnosti realizace opcí během rozhodného období (nebo jiných období během života opce), neboť model již předpokládá, že opce nemohou být během těchto období realizovány.

B9. Další obvyklou charakteristikou zaměstnaneckých akciových opcí je pravděpodobnost brzké realizace, například z důvodu, že opce není volně převoditelná nebo proto, že zaměstnanec musí realizovat všechny své opce při ukončení pracovního poměru. Dopady očekávané předčasné realizace budou brány v úvahu v souladu s odstavci B16–B21.

B10. Faktory, které by znalý a ochotný účastník trhu při stanovení ceny akciové opce (nebo jiného kapitálového nástroje) nezvažoval, se při stanovení reálné hodnoty akciových opcí (nebo jiných kapitálových nástrojů) nemají brát v úvahu. Například u akciových opcí poskytnutých zaměstnancům nebudou při určování ceny, která by byla stanovena znalým a ochotným účastníkem trhu, relevantní takové faktory, jež ovlivňují hodnotu opce pouze z pohledu jednotlivého zaměstnance.

Vstupy opčních oceňovacích modelů

B11. Při odhadu očekávané volatility cen podkladových akcií a dividend z těchto akcií je cílem přiblížit se očekávání, která by se odrazila na běžném trhu, případně ceně za opci, jež by byla sjednána na burze. Podobně při stanovení dopadů brzké realizace zaměstnaneckých akciových opcí je cílem přiblížit se očekávání, k nimž by dospěla nezávislá strana s přístupem k detailním informacím o chování zaměstnanců z hlediska realizace opcí na základě informací dostupných k datu vydání.

B12. V řadě případů bude nejspíše existovat určité rozmezí přiměřených očekávání o budoucí volatilitě, dividendách a chování držitelů opcí z hlediska jejich realizace. Pokud tomu tak bude, očekávaná hodnota by se měla počítat pomocí průměru přípustných částek uvnitř tohoto rozmezí váženého příslušnými pravděpodobnostmi.

B13. Očekávání týkající se budoucnosti obvykle vycházejí ze zkušenosti, která se patřičně upraví, jestliže se s přiměřenou pravděpodobností očekává, že budoucnost se bude lišit od minulosti. V některých případech mohou identifikovatelné faktory naznačovat, že neupravená historická zkušenost je relativně špatným modelem budoucnosti. Jestliže například účetní jednotka se dvěma zřetelně odlišnými směry podnikání má jeden, který byl výrazně méně rizikový než druhý, historická volatilita nemusí být tou nejlepší informací, z níž by měla vycházet přiměřená očekávání pro budoucnost.

B14. Za jiných okolností nemusí být historická informace k dispozici. Například nově kótovaná účetní jednotka bude mít málo historických dat (nebo žádná) o volatilitě ceny svých akcií. Nekótované a nově kótované účetní jednotky jsou předmětem dalšího textu.

B15. Stručně řečeno, účetní jednotka by neměla při odhadování volatility, chování zaměstnanců při realizaci opcí a dividend prostě vycházet jen z historické informace, aniž by vzala v úvahu, do jaké míry lze očekávat, že minulá zkušenost se přiměřeně promítne do budoucího vývoje.

Očekávaná brzká realizace

B16. Zaměstnanci často z různých důvodů realizují akciové opce předčasně. Například zaměstnanecké akciové opce jsou obvykle nepřevoditelné na třetí stranu. Tak se často stává, že zaměstnanci realizují své akciové opce předčasně, neboť to je jediný způsob, jak mohou uzavřít své pozice. Od zaměstnanců, kteří ukončí pracovní poměr, se obvykle požaduje, aby realizovali své opce v krátké době, jinak opce propadnou. Tento faktor také způsobuje předčasnou realizaci zaměstnaneckých akciových opcí. Mezi další faktory způsobující předčasnou realizaci patří neochota přijmout riziko a nedostatečná diverzifikace struktury majetku.

B17. Způsob, jakým se berou v úvahu dopady očekávané brzké realizace, závisí na typu použitého modelu pro oceňování opcí. Při zahrnutí očekávané brzké realizace do oceňovacího modelu by se mohlo vycházet z odhadu očekávané doby života opce (jímž je u zaměstnanecké akciové opce období od poskytnutí opce až do data, kdy se očekává realizace) coby vstupu opčního oceňovacího modelu (např. Black-Scholes-Mertonův model). Alternativně je možné modelovat očekávanou předčasnou realizaci pomocí binomického nebo podobného oceňovacího modelu, mezi jehož vstupní parametry patří i smluvně sjednaná doba do splatnosti opce.

B18. Faktory, jež se mají brát v úvahu při odhadu brzké realizace, zahrnují:

a) délku rozhodného období, neboť akciová opce obvykle do konce rozhodného období nemůže být realizována. Posouzení dopadu očekávané předčasné realizace má vycházet z předpokladu, že opce nakonec budou na druhou smluvní stranu převedeny. Dopady rozhodných podmínek jsou popsány v odstavcích 19–21;

b) průměrnou délku období, po které podobné opce žily v minulosti;

c) cenu podkladových akcií. Zkušenosti mohou naznačovat, že zaměstnanci obvykle realizují své opce, když cena podkladové akcie dosáhne určité úrovně nad realizační cenou;

d) úroveň zařazení zaměstnance v rámci organizace. Zkušenost může například naznačovat, že zaměstnanci zařazení na vyšších pozicích obvykle realizují své opce později než zaměstnanci zařazení na nižších pozicích (viz dále odstavec B21);

e) očekávanou volatilitu podkladových akcií. V průměru mohou mít zaměstnanci tendenci realizovat opce na vysoce volatilní akcie dříve než u akcií s nízkou volatilitou.

B19. Jak je uvedeno v odstavci B17, dopady předčasné realizace se mohou brát v úvahu při odhadu očekávané splatnosti opce coby vstupu oceňovacího modelu. Při odhadu očekávané splatnosti akciových opcí vydaných skupině zaměstnanců může účetní jednotka svůj odhad opřít o vážený průměr očekávané splatnosti pro celou skupinu zaměstnanců nebo o vážený průměr očekávaných splatností opcí pro podskupiny zaměstnanců v rámci jedné skupiny na bázi podrobnějších údajů o chování zaměstnanců při realizaci opcí (viz níže).

B20. Pravděpodobně bude důležité rozdělit zaměstnance do skupin s relativně homogenním chováním při realizaci opcí. Hodnota opce není lineární funkcí doby splatnosti; její hodnota se s prodlužováním splatnosti opce zvyšuje, avšak klesajícím tempem. Například za jinak stejných podmínek má dvouletá opce sice vyšší cenu než jednoletá opce, avšak nestojí dvakrát tolik. To znamená, že výpočet odhadované hodnoty opcí pomocí zprůměrované doby splatnosti různých opcí, přičemž by se do průměru zahrnuly opce s významně odlišnými splatnostmi, by celkovou reálnou hodnotu poskytnutých akciových opcí nadhodnotil. Rozdělení poskytnutých opcí do několika skupin, z nichž každá má relativně úzké rozpětí dob splatnosti zahrnutých do váženého průměru za skupinu, toto nadhodnocení redukuje.

B21. Podobně se postupuje při použití binomického nebo podobného modelu. Například zkušenosti účetní jednotky, která poskytuje opce zaměstnancům na všech pozicích, by mohla naznačovat, že nejvyšší management obvykle drží své opce déle než zaměstnanci středního managementu a že zaměstnanci na nejnižší pozici realizují své opce dříve než kterákoliv jiná skupina. Navíc ti zaměstnanci, kteří mají motivaci nebo přímo musí držet alespoň jistý minimální počet kapitálových nástrojů (včetně opcí) svého zaměstnavatele, by mohli v průměru realizovat opce později než ti zaměstnanci, kteří tuto motivaci či povinnost nemají. V takovýchto situacích bude mít rozdělení opcí podle skupin příjemců s relativně homogenním chováním z hlediska realizace za následek přesnější odhad celkové reálné hodnoty poskytnutých akciových opcí.

Očekávaná volatilita

B22. Očekávaná volatilita je měřítkem, jak bude cena dle očekávání kolísat v průběhu období. V oceňovacích modelech opcí se volatilita obvykle měří jako roční směrodatná odchylka míry výnosnosti z akcie počítaná při spojitém úročení během určitého období. Volatilita je obvykle vyjádřena v přepočtu na celoroční vyjádření, která jsou srovnatelná bez ohledu na časové období použité pro výpočet, byl-li proveden na základě denního, týdenního nebo měsíčního pozorování cen.

B23. Míra výnosnosti z akcie (která může být kladná nebo záporná) za určité období měří, jaký výtěžek (užitek) získal akcionář z dividend a ze zhodnocení (nebo znehodnocení) akcie.

B24. Očekávaná roční volatilita akcie je rozpětí, uvnitř něhož bude roční míra výnosnosti počítaná při spojitém úročení přibližně po dvě třetiny období. Řekneme-li například, že akcie s očekávanou mírou výnosnosti 12 procent (počítáno při použití spojitého úročení) má volatilitu 30 procent, znamená to, že existuje zhruba dvoutřetinová pravděpodobnost, že výnosnost z akcie za jeden rok bude mezi −18 procenty (12 procent − 30 procent) a 42 procenty (12 procent + 30 procent). Je-li cena akcie 100 MJ na začátku roku a nejsou-li vypláceny žádné dividendy, lze očekávat, že cena akcie na konci roku bude mezi 83,53 MJ (tj. 100 MJ × $e^{-0,18}$) a 152,20 MJ (tj. 100 MJ × $e^{0,42}$) přibližně po dvě třetiny daného období.

B25. Faktory, jež se mají brát v úvahu při odhadu očekávané volatility, zahrnují:

a) implicitní volatilitu cen akcií počítanou z cen obchodovaných akciových opcí účetní jednotky nebo jiných obchodovaných nástrojů účetní jednotky, jež zahrnují případné opční prvky (jako například konvertibilní dluhopisy);

b) historickou volatilitu ceny akcií v průběhu posledního období, které je obecně srovnatelné s očekávaným obdobím do splatnosti (s tím, že se bere v úvahu zbývající smluvní doba do splatnosti opce a dopad očekávané brzké realizace);

c) délku období, po které byly akcie účetní jednotky veřejně obchodovány. Nově kótovaná účetní jednotka může vykazovat vysokou historickou volatilitu ve srovnání s podobnými účetními jednotkami, které jsou kótované delší dobu. Další pokyny pro nově kótované jednotky jsou popsány dále;

d) tendenci volatility vracet se ke svému průměru, tj. na úroveň svého dlouhodobého průměru, a též ostatní faktory naznačující, že očekávaná budoucí volatilita by se mohla lišit od historické volatility. Jestliže byla například cena akcie účetní jednotky mimořádně volatilní po určité identifikovatelné období kvůli neúspěšné nabídce na převzetí podniku nebo kvůli zásadní restrukturalizaci, toto období se při výpočtu historické průměrné roční volatility nemusí brát v úvahu;

e) přiměřené a pravidelné intervaly pozorování cenového vývoje. Pozorování cenového vývoje se má provádět v každém období za použití konsistentní metodiky. Účetní jednotka například může využít uzavírací ceny za každý týden nebo nejvyšší ceny dosažné během týdne, avšak neměla by používat uzavírací cenu za jedny týdny a nejvyšší cenu za jiné týdny. Pozorovaný cenový vývoj má být vyjádřen ve stejné měně, ve které je denominována realizační cena.

Nově kótované účetní jednotky

B26. Jak je uvedeno v odstavci B25, účetní jednotka by měla brát v úvahu historickou volatilitu ceny akcie během posledního období, které je obecně srovnatelné s očekávaným obdobím života opce. I když nemá nově kótovaná účetní jednotka dostatečné informace o historické volatilitě, měla by kalkulovat historickou volatilitu za nejdelší období, za které jsou k dispozici údaje o aktivním obchodování. Také lze brát v úvahu historickou volatilitu podobných účetních jednotek ve srovnatelném období jejich existence. Například účetní jednotka, která je kótována pouze jeden rok a poskytuje opce s průměrnou pětiletou splatností, může brát v úvahu strukturu a výši historické volatility účetních jednotek ve stejném oboru za prvních šest let, kdy byly akcie těchto účetních jednotek veřejně obchodovány.

Nekótované účetní jednotky

B27. Nekótovaná účetní jednotka nemá k dispozici historické informace, o které se může opřít při odhadu očekávané volatility. Některé faktory, které se mají brát v úvahu, jsou uvedeny níže.

B28. V některých případech může mít nekótovaná účetní jednotka, která pravidelně emituje opce nebo akcie zaměstnancům (nebo jiným smluvním stranám), vybudovaný vnitropodnikový trh svých akcií. Volatilita těchto cen akcií se může brát v úvahu při odhadu očekávané volatility.

B29. Alternativně by účetní jednotka mohla brát při stanovení očekávané volatility v úvahu historickou nebo implicitní volatilitu cen akcií podobných kótovaných účetních jednotek, u nichž jsou k dispozici informace o cenách akcií nebo o cenách opcí. Takový postup je vhodný v situaci, vychází-li účetní jednotka při odhadu hodnoty svých akcií z cen akcií podobných kótovaných účetních jednotek.

B30. Jestliže účetní jednotka při odhadu hodnoty svých akcií nevychází z cen akcií podobných kótovaných účetních jednotek a namísto toho použila k ocenění svých akcií jinou metodiku, je možné odhadovat očekávanou volatilitu v souladu s touto oceňovací metodikou. Účetní jednotka by mohla například ocenit své akcie na základě výše čistých aktiv nebo zisku. Může tedy brát v úvahu očekávanou volatilitu výše čistých aktiv nebo zisku.

Očekávané dividendy

B31. Zda se očekávané dividendy zahrnou do odhadu reálné hodnoty poskytnutých akcií nebo akciových opcí, závisí na tom, má-li druhá smluvní strana na dividendy nebo ekvivalenty dividend nárok.

B32. Jestliže například zaměstnanec obdrží akciové opce a má nárok na dividendy z podkladových akcií nebo na ekvivalenty dividend (které se mohou například platit hotově nebo se použijí ke snížení realizační ceny) mezi datem poskytnutí a okamžikem realizace, poskytnuté opce se ocení tak, jako by nebyly z podkladových akcií vyplaceny žádné dividendy; to znamená, že vstup oceňovacího modelu pro očekávané dividendy bude nula.

B33. Podobně je tomu v situaci, když se k datu poskytnutí odhaduje reálná hodnota akcií poskytnutých zaměstnancům – jestliže má zaměstnanec právo získat dividendy vyplacené během rozhodného období, nepožaduje se žádná úprava ocenění, která by zohlednila očekávané dividendy.

B34. Na druhou stranu, jestliže zaměstnanci nemají nárok na dividendy nebo ekvivalenty dividend během rozhodného období (nebo v případě opcí před okamžikem realizace), pak by ocenění práva získat akcie nebo opce ke dni poskytnutí mělo brát v úvahu očekávané dividendy. To znamená, že při stanovení reálné hodnoty poskytnuté opce by se očekávané dividendy měly do oceňovacího modelu zahrnout. Při stanovení reálné hodnoty poskytnutého práva na akcie se ocenění sníží o současnou hodnotu dividend, jejichž výplata se očekává během rozhodného období.

B35. Modely oceňování opcí obvykle pracují s očekávaným percentuálním dividendovým výnosem. Modely však lze modifikovat, aby pracovaly s očekávanou částkou dividend a nikoliv s percentuálně vyjádřeným výnosem. Účetní jednotka pak může použít buď očekávaný percentuální dividendový výnos, nebo své očekávané dividendové platby. Pokud účetní jednotka použije v modelu očekávané dividendové platby, má brát v úvahu, jak dividendy v minulosti rostly. Jestliže byla například obvyklá dividendová politika účetní jednotky taková, že se dividendy zvyšovaly přibližně o 3 procenta ročně, ocenění opcí by nemělo předpokládat pevnou částku dividendy během období do splatnosti, ledaže by existoval nějaký důkaz, jenž by předpoklad pevných dividend prokázal.

B36. Předpoklad očekávaných dividend by měl obecně vycházet z veřejně dostupných informací. Účetní jednotka, která nevyplácí dividendy a nemá žádné plány tak činit, by měla vycházet z předpokladu, že očekávaný dividendový výnos bude nula. Avšak vznikající účetní jednotka bez historie výplaty dividend může plánovat, že během očekávaných období splatnosti zaměstnaneckých akciových opcí začne dividendy vyplácet. Tyto účetní jednotky mohou použít průměr svých minulých dividendových výnosů (nula) a průměrný dividendový výnos srovnatelné skupiny podniků.

Bezriziková úroková míra

B37. Typicky bezriziková úroková míra představuje implicitní výnos, který nesou vládní bez kuponové obligace té země, v jejíž měně je denominována realizační cena, které mají splatnost rovnou očekávané splatnosti oceňované opce (na základě smluvní doby splatnosti opce s přihlédnutím k dopadům očekávané brzké realizace). V některých případech je nezbytné použít vhodnou náhradu, pokud žádné takovéto vládní obligace neexistují nebo pokud okolnosti naznačují, že implicitní výnos z vládních bez kuponových obligací neodpovídá bezrizikové úrokové sazbě (například v ekonomikách s vysokou inflací). Vhodné náhrady se použije i tehdy, jestliže by účastníci trhu při odhadu reálné hodnoty opce se splatností, jež odpovídá očekávané splatnosti oceňované opce, stanovili bezrizikovou úrokovou sazbu za použití této náhrady namísto implicitního výnosu z vládních bez kuponových obligací.

Dopady kapitálové struktury

B38. Veřejně obchodované akciové opce emitují obvykle třetí strany, nikoliv účetní jednotka. Při realizaci těchto akciových opcí dodá akcie emitent opce jejímu držiteli. Tyto akcie získá od současných akcionářů. A proto realizace obchodovaných akciových opcí nemá žádný ředicí efekt.

B39. Naproti tomu, jestliže akciové opce emituje sama účetní jednotka, nové akcie se emitují v okamžiku, kdy jsou opce realizovány (buď skutečně emitované nebo v podstatě emitované, jestliže se použijí akcie dříve zpětně odkoupené a držené v majetku). Vzhledem k tomu, že akcie budou emitovány v realizační ceně a nikoliv v aktuální tržní ceně k datu realizace, toto současné nebo potenciální zředění by mohlo snížit cenu akcie, takže držitel opce na realizaci nevydělá tolik, jako kdyby realizoval podobnou obchodovanou opci, která ředicí efekt nemá.

B40. Zda má toto ředění významný vliv na hodnotu poskytnutých akciových opcí, závisí na různých faktorech, jako je například počet nových akcií, jež budou emitovány při realizaci opcí ve srovnání s počtem akcií, které již byly emitovány. Očekává-li již trh, že k poskytnutí opcí dojde, je také možné, že potenciální ředění již cenu akcie k datu poskytnutí opcí ovlivnilo.

B41. Účetní jednotka by však měla zvážit, zda případný ředicí efekt budoucí realizace poskytnutých akciových opcí může mít vliv na jejich odhadovanou reálnou hodnotu k datu jejich poskytnutí. Oceňovací modely opcí mohou být přizpůsobeny tak, aby zohlednily tento potenciální ředicí efekt.

Modifikace smluvních podmínek úhrad, jež se vypořádají vlastními kapitálovými nástroji

B42. Odstavec 27 stanoví, že bez ohledu na jakékoliv modifikace podmínek, za nichž byly poskytnuty kapitálové nástroje, a bez ohledu na zrušení nebo vypořádání této emise kapitálových nástrojů, má účetní jednotka vykazovat přinejmenším přijaté služby oceněné reálnou hodnotou poskytnutých kapitálových nástrojů stanovenou ke dni poskytnutí, nenastane-li ovšem situace, že tyto kapitálové nástroje nejsou nakonec na druhou smluvní stranu převedeny z důvodu nesplnění rozhodných podmínek (jiných než tržních podmínek), které byly formulovány v den poskytnutí. Navíc má účetní jednotka vykázat dopad modifikací, jež zvyšují celkovou reálnou hodnotu smlouvy o úhradě vázané na akcie nebo jsou jinak pro zaměstnance příznivé.

B43. Při aplikaci požadavků odstavce 27:

a) jestliže modifikace zvyšuje reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů (například snížením realizační ceny opcí) stanovenou bezprostředně před modifikací a po ní, účetní jednotka zahrne dodatečně poskytnutou reálnou hodnotu do ocenění částky vykázané za přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté kapitálové nástroje. Dodatečně poskytnutá reálná hodnota je rozdíl mezi reálnou hodnotou modifikovaného kapitálového nástroje a hodnotou původního kapitálového nástroje s tím, že obě tyto reálné hodnoty se stanovují a porovnávají ke dni modifikace smluvních podmínek. Pokud dojde k modifikaci během rozhodného období, dodatečně poskytnutá reálná hodnota se zahrne do ocenění částky vykázané za přijaté služby během období ode dne modifikace až do dne, kdy se modifikované kapitálové nástroje převádějí na druhou smluvní stranu, a to vedle částky stanovené na základě reálné hodnoty původních kapitálových nástrojů k datu poskytnutí, která se vykazuje během zbývající části původního rozhodného období. Pokud dojde k modifikaci po datu, kdy byly nástroje převedeny na druhou smluvní stranu, dodatečně poskytnutá reálná hodnota se vykáže buď okamžitě, anebo během rozhodného období, jestliže se požaduje, aby zaměstnanec dovršil dodatečné období setrvání v pracovním poměru předtím, než získá bezpodmínečný nárok na tyto modifikované kapitálové nástroje;

b) a podobně, jestliže modifikace zvýší počet poskytnutých kapitálových nástrojů, účetní jednotka zahrne reálnou hodnotu dodatečně poskytnutých kapitálových nástrojů oceněných ke dni modifikace do částky vykázané za přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté kapitálové nástroje v souladu s požadavky ve výše uvedeném písmenu a). Například jestliže k modifikaci dojde během rozhodného období, reálná hodnota dodatečně poskytnutých kapitálových nástrojů se zahrne do částky vykázané za přijaté služby během období ode dne modifikace až do data, kdy se dodatečné kapitálové nástroje převádějí na druhou smluvní stranu; a dále se vykazují i částky, jež byly stanoveny na základě reálné hodnoty původně poskytnutých kapitálových nástrojů k datu jejich poskytnutí, které se vykazuje během zbývající části původního rozhodného období;

c) jestliže účetní jednotka modifikuje rozhodné podmínky způsobem, který je výhodný pro zaměstnance – například zkrácením rozhodného období nebo úpravou či zrušením výkonnostní podmínky (jiné než je tržní podmínka, kde se změny zachytí v souladu s výše uvedeným písmenem a)) – vezme při aplikaci požadavků odstavců 19–21 v úvahu modifikované rozhodné podmínky.

B44. Jestliže účetní jednotka modifikuje smluvní podmínky poskytnutých kapitálových nástrojů způsobem, který sníží celkovou reálnou hodnotu této smlouvy o úhradě vázané na akcie nebo přinese zaměstnanci jinou nevýhodu, bude i přesto nadále vykazovat přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté kapitálové nástroje, jako kdyby k této modifikaci vůbec nedošlo (s výjimkou zrušení některých nebo veškerých poskytnutí kapitálových nástrojů, o nichž se účtuje v souladu s odstavcem 28). Například:

a) jestliže modifikace sníží reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, jež se pro toto porovnání stanoví bezprostředně před modifikací smluvních podmínek a po ní, účetní jednotka toto snížení reálné hodnoty nebude brát v úvahu a bude nadále vykazovat částku za přijaté služby jako protihodnotu za kapitálové nástroje na základě reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů stanovené ke dni jejich poskytnutí;

b) jestliže modifikace sníží počet kapitálových nástrojů poskytnutých zaměstnancům, takovéto snížení se zaúčtuje jako zrušení této části poskytnutých nástrojů v souladu s požadavky odstavce 28;

c) jestliže účetní jednotka modifikuje rozhodné podmínky způsobem, který pro zaměstnance není výhodný – například prodloužením rozhodného období, modifikací nebo stanovením nové výkonnostní podmínky (jiné než je tržní podmínka, kde se změny účtují v souladu s výše uvedeným písmenem a)), účetní jednotka při aplikaci požadavků odstavců 19–21 nebude brát v úvahu modifikované rozhodné podmínky.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 3

Podnikové kombinace

CÍL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotky jsou povinny aplikovat tento IFRS na účtování všech podnikových kombinací s výjimkou situace popsané v odstavci 3.

3. Předmětem tohoto IFRS nejsou:

   a) podnikové kombinace, při nichž dochází ke spojení samostatných účetních jednotek nebo *podniků* za účelem vytvoření *společného podnikání*;

   b) *podnikové kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou;*

   c) podnikové kombinace mezi dvěma nebo více *vzájemnými účetními jednotkami*;

   d) podnikové kombinace, při nichž dochází pouhým kontraktem ke spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků za účelem vytvoření jedné *vykazující jednotky,* aniž by došlo k získání vlastnického podílu (například kombinace, při nichž dochází ke spojení různých účetních jednotek pouhým kontraktem za účelem vytvoření duálně kótované společnosti).

Identifikace podnikové kombinace

4. Podniková kombinace je spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků do jedné vykazující jednotky. Výsledkem téměř všech podnikových kombinací je to, že jedna účetní jednotka, označovaná jako nabyvatel, získává *kontrolu* nad jedním nebo více podniky, označovanými jako nabývané podniky. Získá-li účetní jednotka kontrolu nad jednou nebo více jinými účetními jednotkami, které nejsou podniky, spojení těchto jednotek není podnikovou kombinací. Když účetní jednotka získá skupinu aktiv nebo čistých aktiv, které netvoří podnik, rozdělí pořizovací náklady takové skupiny na jednotlivá identifikovatelná aktiva a závazky ve skupině na základě jejich relativních reálných hodnot k datu akvizice.

5. Podniková kombinace může mít různé formy, které vycházejí z právních, daňových a dalších důvodů. Ty mohou spočívat v tom, že jednotka koupí podíl na vlastním kapitálu jiné účetní jednotky, veškerá čistá aktiva jiné účetní jednotky, převezme závazky jiné účetní jednotky nebo koupí některá čistá aktiva jiné jednotky, která společně tvoří jeden nebo více podniků. To lze realizovat vydáním nástrojů vlastního kapitálu, převodem hotovosti, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv nebo kombinací výše uvedeného. Transakce může být mezi akcionáři kombinujících účetních jednotek nebo mezi jednou účetní jednotkou a akcionáři jiné účetní jednotky. Může zahrnovat založení nové účetní jednotky, jež bude kontrolovat kombinující účetní jednotky nebo převáděná čistá aktiva nebo restrukturalizaci jedné nebo více kombinujících jednotek.

6. Podniková kombinace může vyústit ve vzájemný mateřský a dceřiný vztah, ve kterém je nabyvatel *mateřskou jednotkou* a nabývaný je *dceřinou jednotkou* nabyvatele. Za takovýchto okolností nabyvatel aplikuje tento IFRS na svou konsolidovanou účetní závěrku. Svůj podíl na nabytém podniku zahrne do individuální účetní závěrky jako investici do dceřiné jednotky (viz IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*).

7. Vedle koupě podílů na vlastním kapitálu jiné jednotky je podnikovou kombinací i koupě čistých aktiv jiné účetní jednotky včetně příslušného goodwillu. Taková kombinace nevede ke vzájemnému mateřskému a dceřinému vztahu.

8. Do definice podnikové kombinace, a tím i do předmětu tohoto IFRS, spadají takové podnikové kombinace, v nichž jedna účetní jednotka získá kontrolu nad jinou jednotkou, ale datum získání kontroly (tj. datum akvizice) se neshoduje s datem nebo daty získání vlastnické účasti (tj. *datum nebo data směny*). Tato situace může například vzniknout, když podnik uzavře s některými svými investory dohodu o zpětném odkupu svých akcií a v důsledku toho dojde ke změně kontroly nad tímto podnikem.

9. Tento IFRS se nezabývá účtováním investorů o jejich účastech ve společném podnikání (viz IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*).

Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

10. Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou je takovou podnikovou kombinací, ve které jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky kontrolované v podstatě stejnou stranou nebo stranami jak před, tak i po podnikové kombinaci, a tato kontrola není dočasná.

11. Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních vztahů disponuje celkovou mocí řídit finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky tak, aby z jejích činností získávala užitek. Z těchto důvodů podniková kombinace nespadá do předmětu tohoto IFRS, jestliže stejná skupina jednotlivců disponuje v důsledku smluvních vztahů neměnnou celkovou mocí potřebnou k řízení finanční a provozní politiky všech kombinujících účetních jednotek tak, aby z jejich činností získávala užitky, a tato celková moc není dočasná.

12. Účetní jednotku může kontrolovat jednotlivec nebo skupina jednotlivců, kteří jednají společně na základě smluvních vztahů, přičemž tento jednotlivec nebo skupina jednotlivců nemusí podléhat požadavkům účetního výkaznictví podle IFRS. Proto k tomu, aby se podniková kombinace považovala za kombinaci účetních jednotek pod společnou kontrolou, není nutné, aby kombinující účetní jednotky byly součástmi stejné konsolidované účetní závěrky.

13. Rozsah *menšinových podílů* v každé z kombinujících účetních jednotek před a po podnikové kombinaci není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou. Podobně skutečnost, že jedna z kombinujících účetních jednotek je dceřinou jednotkou, která byla vyloučena z konsolidovaných účetních závěrek skupiny v souladu s IAS 27, není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou.

ÚČETNÍ METODA

14. Všechny podnikové kombinace se účtují metodou koupě.

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

APLIKACE METODY KOUPĚ

16. Aplikace metody koupě spočívá v následujících krocích:

    a) identifikace nabyvatele;

    b) stanovení pořizovacího nákladu podnikové kombinace a

    c) alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky k datu akvizice.

Identifikace nabyvatele

17. Nabyvatel musí být identifikován ve všech podnikových kombinacích. Nabyvatel je tou kombinující účetní jednotkou, která získává kontrolu nad ostatními kombinujícími účetními jednotkami nebo podniky.

18. Vzhledem k tomu, že metoda koupě pohlíží na podnikovou kombinaci z pohledu nabyvatele, předpokládá, že jednu ze stran transakce je možné identifikovat jako nabyvatele.

19. Kontrola představuje moc řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností. Předpokládá se, že kombinující jednotka získá kontrolu nad jinou kombinující jednotkou, pokud získá nadpoloviční většinu hlasovacích práv v této jiné účetní jednotce, pokud nelze dokázat, že takovéto vlastnictví nepředstavuje kontrolu. I kdyby jedna z kombinujících účetních jednotek nezískala nadpoloviční většinu hlasovacích práv v jiné kombinující účetní jednotce, může získat kontrolu nad druhou účetní jednotkou, jestliže v důsledku kombinace získá:

    a) moc nad nadpoloviční většinou hlasovacích práv v druhé účetní jednotce na základě dohody s ostatními investory, nebo

b) moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky na základě stanov nebo dohody, nebo

c) moc jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhé účetní jednotky, nebo

d) moc uplatnit většinu hlasů na zasedáních představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhé účetní jednotky.

20. Ačkoli někdy může být obtížné určit nabyvatele, vyskytují se obvykle náznaky, že nabyvatel existuje. Například:

a) jestliže je reálná hodnota jedné z kombinujících účetních jednotek výrazně vyšší než reálná hodnota druhé kombinující účetní jednotky, účetní jednotka s vyšší reálnou hodnotou je pravděpodobně nabyvatelem;

b) jestliže se podniková kombinace realizuje na základě výměny nástrojů vlastního kapitálu s hlasovacími právy za finanční prostředky nebo jiná aktiva, jednotka, která vydává finanční prostředky nebo jiná aktiva, je pravděpodobně nabyvatelem, a

c) jestliže v důsledku podnikové kombinace management jedné z kombinujících účetních jednotek dominuje sestavování manažerského týmu výsledné kombinované účetní jednotky, účetní jednotka, jejíž management je schopen takové dominance, je pravděpodobně nabyvatelem.

21. V podnikové kombinaci realizované na základě směny podílů na vlastním kapitálu, účetní jednotka, která vydává podíly na vlastním kapitálu, je obvykle nabyvatelem. Nicméně při stanovení, která z kombinujících jednotek má moc řídit finanční a provozní politiky druhé účetní jednotky (nebo jednotek) s cílem získat užitky z jejích (nebo jejich) činností, je nutné zvážit veškerá relevantní fakta a okolnosti. U některých podnikových kombinací, obvykle označovaných jako zpětné akvizice, je nabyvatelem ta účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu byly získány, a vydávající účetní jednotka je nabývaným podnikem. O tento případ by se mohlo jednat například tehdy, když se veřejně neobchodovatelná účetní jednotka dohodne o tom, že ji převezme menší veřejně obchodovatelná účetní jednotka, s cílem dosáhnout kótování na burze. Ačkoli formálně se bude považovat vydávající veřejná jednotka za mateřskou a soukromá jednotka za dceřinou jednotku, formálně dceřiná jednotka je nabyvatelem tehdy, jestliže disponuje mocí řídit finanční a provozní politiky formálně mateřské jednotky s cílem získat užitky z jejích činností. Obvykle je nabyvatelem větší účetní jednotka; avšak fakta a okolnosti související s kombinací někdy naznačují, že menší jednotka nabývá větší jednotku. Pokyny k účtování zpětných akvizic jsou uvedeny v odstavcích B1–B15 dodatku B.

22. Pokud dojde k vytvoření nové účetní jednotky, která emituje nástroje vlastního kapitálu, jejichž prostřednictvím dojde k realizaci podnikové kombinace, jedna z kombinujících jednotek, která existovala před kombinací, musí být identifikována jako nabyvatel na základě dostupných důkazů.

23. Podobně, jestliže zahrnuje podniková kombinace více než dvě kombinující účetní jednotky, je jedna z kombinujících účetních jednotek, která existovala před kombinací, identifikována jako nabyvatel na základě dostupných důkazů. Identifikace nabyvatele v takovýchto případech bude mimo jiné brát v úvahu také to, která z kombinujících účetních jednotek zahájila kombinaci, a zda aktiva, resp. výnosy jedné z kombinujících účetních jednotek výrazně překračují aktiva, resp. výnosy ostatních účetních jednotek.

Pořizovací náklad podnikové kombinace

24. Nabyvatel stanoví výši pořizovacího nákladu podnikové kombinace jako úhrn:

a) reálných hodnot k datu směny předaných aktiv, vzniklých nebo převzatých závazků a emitovaných nástrojů vlastního kapitálu, které nabyvatel směňuje za kontrolu nad nabývaným podnikem, plus

b) veškerých nákladů přímo přiřaditelných podnikové kombinaci.

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

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

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

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

27. Uveřejněná cena kótovaného nástroje vlastního kapitálu k datu směny poskytuje nejlepší důkaz o reálné hodnotě nástroje a až na vzácné okolnosti se použije. Jiné důkazy a oceňovací metody se vezmou v úvahu pouze v těch vzácných případech, kdy nabyvatel bude moci dokázat, že zveřejněná cena ke dni směny je nespolehlivým ukazatelem reálné hodnoty a že jiné důkazy a oceňovací metody poskytují spolehlivější měřítko reálné hodnoty nástroje vlastního kapitálu. Uveřejněná cena k datu směny je nespolehlivým ukazatelem pouze tehdy, když byla ovlivněna mělkostí daného trhu. Pokud je zveřejněná cena ke dni směny nespolehlivým ukazatelem nebo jestliže zveřejněná cena neexistuje pro nástroje vlastního kapitálu emitované nabyvatelem, reálná cena těchto nástrojů by mohla například být stanovena odkazem na jejich poměrný podíl na reálné hodnotě nabyvatele nebo odkazem na poměrný podíl na reálné hodnotě nabývaného podniku podle toho, co je zřetelnější. Reálná hodnota peněžních aktiv předaných držitelům vlastního kapitálu nabývaného podniku stanovená ke dni směny jako alternativa k nástrojům vlastního kapitálu může také poskytnout průkaznou informaci o celkové reálné hodnotě předané nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. V každém případě budou vzaty v úvahu veškeré aspekty kombinace včetně významných faktorů ovlivňujících jednání. Další pokyny pro stanovení reálné hodnoty nástrojů vlastního kapitálu jsou uvedeny v IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

28. Pořizovací náklad podnikové kombinace zahrnuje závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. Budoucí ztráty nebo jiné náklady, které se očekávají v důsledku kombinace, nejsou závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem, a proto nejsou součástí pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

29. Pořizovací náklad podnikové kombinace zahrnuje veškeré náklady přímo přiřaditelné ke kombinaci, jako jsou například profesní poplatky placené účetním, právním poradcům, znalcům pro oceňování a jiným konzultantům, kteří provádějí kombinaci. Všeobecné správní náklady, včetně nákladů na chod akvizičního oddělení a dalších nákladů, které nemohou být přímo přiřazeny konkrétní účtované kombinaci, nejsou zahrnovány do pořizovacího nákladu kombinace; jsou vykázány jako náklad období, v němž jsou vynaloženy.

30. Náklad na vyjednání a emisi finančních závazků je spíše nedílnou součástí transakce spočívající v emisi závazku i tehdy, když se závazky emitují pro realizaci podnikové kombinace, než nákladem přímo přiřaditelným ke kombinaci. Proto jednotky nezahrnou takovéto náklady do pořizovacího nákladu podnikové kombinace. V souladu s IAS 39 budou takovéto náklady zahrnuty do prvotního ocenění závazku.

31. Podobně, náklady na emisi nástrojů vlastního kapitálu jsou spíše nedílnou součástí transakce spočívající v emisi vlastního kapitálu i tehdy, když se nástroje vlastního kapitálu emitují pro realizaci podnikové kombinace, než náklady přímo přiřaditelné ke kombinaci. Proto jednotky nezahrnou takovéto náklady do pořizovacího nákladu podnikové kombinace. Podle IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* takovéto náklady snižují výnosy z emise vlastního kapitálu.

Úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněné budoucími událostmi

32. Jestliže smlouva o podnikové kombinaci připouští úpravu pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněnou budoucí událostí, nabyvatel zahrne částku takovéto úpravy do pořizovacího nákladu podnikové kombinace ke dni akvizice, jestliže je úprava *pravděpodobná* a jestliže ji lze spolehlivě ocenit.

33. Smlouva o podnikové kombinaci může připustit úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace, které budou podmíněny jednou nebo více budoucími událostmi. Úprava by mohla být například podmíněná stanovenou úrovní zisku, který se má udržet nebo dosáhnout v budoucích obdobích, nebo udržením tržní ceny emitovaných nástrojů. Obvykle je možné odhadnout částku takovéto úpravy v momentě prvotního účtování o kombinaci, aniž by se narušila spolehlivost informace, i když existuje určitá nejistota. Pokud k budoucím událostem nedojde nebo jestliže je potřeba zrevidovat odhad, pořizovací náklad podnikové kombinace bude odpovídajícím způsobem upraven.

34. Pokud však dohoda o podnikové kombinaci připouští takovouto úpravu, tato úprava není zahrnuta do pořizovacího nákladu podnikové kombinace při jejím prvotním zachycení tehdy, jestliže taková úprava buď není pravděpodobná, nebo nemůže být spolehlivě oceněna. Pokud se takováto úprava stane následně pravděpodobnou a může se spolehlivě ocenit, dodatečná úhrada bude považována za úpravu pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

35. Za některých okolností se může požadovat, aby nabyvatel následně uhradil prodávajícímu kompenzaci snížení hodnoty předaných aktiv, emitovaných nástrojů vlastního kapitálu nebo závazků vzniklých nebo převzatých nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. Taková situace například nastane tehdy, když nabyvatel garantuje tržní cenu nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhu emitovaných v rámci pořizovacího nákladu podnikové kombinace a je vznesen požadavek, aby vydal dodatečné nástroje vlastního kapitálu nebo dluhu s cílem dosáhnout původně stanovené částky. V takovýchto případech se nevykazuje žádné zvýšení pořizovacího nákladu podnikové kombinace. U nástrojů vlastního kapitálu je reálná hodnota dodatečné platby kompenzována stejným snížením hodnoty přiřazené původně emitovaným nástrojům. U dluhových nástrojů se dodatečná platba považuje za snížení prémie nebo zvýšení diskontu původní emise.

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

36. K datu akvizice nabyvatel alokuje pořizovací náklad podnikové kombinace tím, že vykáže identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku, které budou vyhovovat kritériím pro uznání aktiv v odstavci 37, a to v jejich reálných hodnotách k tomuto dni. Výjimkou budou dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), klasifikovaná jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, která budou vykázána v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej. Veškeré rozdíly mezi pořizovacím nákladem podnikové kombinace a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazcích a podmíněných závazcích takto uznaných budou zaúčtovány podle odstavců 51–57.

37. Nabyvatel zvlášť vykáže identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku ke dni akvizice, pouze pokud budou vyhovovat následujícím kritériím k tomuto datu:

a) v případě jiného než *nehmotného aktiva* je pravděpodobné, že veškeré související budoucí ekonomické přínosy budou plynout nabyvateli, a jeho reálnou hodnotu bude možné spolehlivě stanovit;

b) v případě jiného než podmíněného závazku je pravděpodobné, že pro vyrovnání závazku bude požadován odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, a je možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu;

c) v případě nehmotného aktiva nebo podmíněného závazku může být jejich hodnota spolehlivě stanovena.

38. Výsledovka nabyvatele obsahuje zisky a ztráty nabývaného podniku od data akvizice zahrnutím výnosů a nákladů nabývaného podniku vztažených k pořizovacímu nákladu podnikové kombinace z hlediska nabyvatele. Například náklad na odpis zahrnutý po datu akvizice ve výsledovce nabyvatele, vztahující se k odpisovatelným aktivům nabývaného podniku, bude vycházet z reálných hodnot těchto odepisovatelných aktiv k datu akvizice, tj. jejich ceně pro nabyvatele.

39. Metoda koupě se aplikuje od data akvizice, což je datum, k němuž nabyvatel ve skutečnosti získává kontrolu nad nabývaným podnikem. Vzhledem k tomu, že kontrola je představována mocí řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku za účelem získání užitků z jeho aktivit, není nutné, aby se transakce z právního hlediska dokončila předtím, než nabyvatel získá kontrolu. Veškerá relevantní fakta a okolnosti vztahující se k podnikové kombinaci je nutné vzít v úvahu při stanovování toho, kdy nabyvatel získal kontrolu.

40. Vzhledem k tomu, že nabyvatel vykazuje identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku, jež vyhovují kritériím pro uznání v odstavci 37, v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice, jakýkoli menšinový podíl v nabývaném podniku se stanoví menšinovým poměrem na čisté reálné hodnotě těchto položek. Odstavce B16 a B17 dodatku B obsahují pokyny pro stanovení reálných hodnot identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku za účelem alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

Identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného podniku

41. V souladu s odstavcem 36 nabyvatel v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace vykáže zvlášť pouze ta identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku, které existovaly k datu akvizice a vyhovují kritériím pro uznání v odstavci 37. Z toho důvodu:

a) nabyvatel vykáže závazky z ukončení nebo omezení aktivit nabývaného podniku v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace pouze tehdy, jestliže má nabývaný podnik k datu akvizice existující závazek z restrukturalizace uznaný v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, a

b) při alokaci pořizovacího nákladu kombinace nabyvatel nevykáže závazky z budoucích ztrát ani jiné náklady očekávané v důsledku podnikové kombinace.

42. Platba, k níž se jednotka smluvně zavázala, například ve vztahu ke svým zaměstnancům nebo dodavatelům, pro případ, že bude převzata v podnikové kombinaci, je současnou povinností jednotky, jež se považuje za podmíněný závazek, dokud nebude pravděpodobné, že se podniková kombinace uskuteční. Smluvní povinnost tato jednotka vykáže jako závazek v souladu s IAS 37 tehdy, když se podniková kombinace stane pravděpodobnou a závazek lze spolehlivě ocenit. Proto, když se podniková kombinace uskuteční, tento závazek nabývaného podniku vykáže nabyvatel v rámci alokace nákladu na kombinaci.

43. Plán restrukturalizace nabývaného podniku, jehož realizace je podmíněna tím, že bude koupen v podnikové kombinaci, není bezprostředně před podnikovou kombinací současným závazkem nabývaného podniku. Stejně tak není podmíněným závazkem nabývaného podniku bezprostředně před kombinací, neboť není možnou povinností vyplývající z minulé události, jejíž existence bude potvrzena pouze vyskytnutím se nebo nevyskytnutím se jedné nebo více nejistých budoucích událostí, které nebudou zcela pod kontrolou nabývaného podniku. Proto nabyvatel nevykáže závazek z takovýchto plánů restrukturalizace v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace.

44. Identifikovatelná aktiva a pasiva, která jsou uznána v souladu s odstavcem 36, zahrnují veškerá aktiva a pasiva nabývaného podniku, která nabyvatel kupuje nebo přebírá, včetně veškerých jeho finančních aktiv a finančních pasiv. Patří sem také aktiva a pasiva, která nebyla dříve vykázána v účetních závěrkách nabývaného podniku, například proto, že nevyhovovala podmínkám vykázání před akvizicí. Například daňová výhoda vyplývající z daňových ztrát nabývaného podniku, kterou nabývaný podnik nevykázal před podnikovou kombinací, vyhovuje tomu, aby mohla být uznána za identifikovatelné aktivum v souladu s odstavcem 36, jestliže je pravděpodobné, že nabyvatel bude mít budoucí zdanitelné zisky, proti nimž může být aplikována nevykázaná daňová výhoda.

Nehmotná aktiva nabývaného podniku

45. V souladu s odstavcem 37 vykáže nabyvatel zvlášť nehmotné aktivum nabývaného podniku ke dni akvizice pouze tehdy, jestliže vyhovuje definici nehmotného aktiva v IAS 38 *Nehmotná aktiva* a jeho reálnou hodnotu je možno spolehlivě určit. Toto znamená, že nabyvatel vykáže jako aktivum odděleně od goodwillu probíhající projekt výzkumu a vývoje nabývaného podniku, jestliže projekt vyhovuje definici nehmotného aktiva a jeho reálnou hodnotu je možné spolehlivě určit. IAS 38 obsahuje pravidla pro stanovení toho, zda je možné spolehlivě určit reálnou hodnotu nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci.

46. Aby nepeněžní aktivum, jež nemá hmotnou podstatu, vyhovovalo definici nehmotného aktiva, musí být identifikovatelné. V souladu s IAS 38 splňuje aktivum kritérium identifikovatelnosti obsažené v definici nehmotného aktiva pouze tehdy, jestliže:

a) je oddělitelné, tj. schopné oddělit se od jednotky a být prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo vyměněno, a to buď individuálně nebo společně se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo pasivem, nebo

b) vyplývá se smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od jednotky nebo od jiných práv a závazků.

Podmíněné závazky nabývaného podniku

47. Odstavec 37 uvádí, že nabyvatel vykazuje zvlášť podmíněný závazek nabývaného podniku v rámci alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace pouze tehdy, jestliže je možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu. Pokud není možné stanovit spolehlivě jeho reálnou hodnotu:

a) bude to mít dopad na částku vykázanou jako goodwill nebo zaúčtovanou v souladu s odstavcem 56 a

b) nabyvatel zveřejní informace o tomto podmíněném závazku, jehož zveřejnění požaduje IAS 37.

V odst. B16 písm. l) dodatku B jsou pokyny pro stanovení reálné hodnoty podmíněného závazku.

48. Po jejich prvotním vykázání ocení nabyvatel podmíněné závazky, které jsou samostatně vykázané v souladu s odstavcem 36 ve vyšší z následujících částek:

a) částka, která by se vykázala podle IAS 37, a

b) částka prvotně vykázaná snížená o kumulativní odpisy (pokud je to vhodné) vykázané v souladu s IAS 18 *Výnosy*.

49. Požadavek odstavce 48 neplatí pro kontrakty zaúčtované podle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Úvěrové přísliby vyňaté z působnosti IAS 39, jež neumožňují poskytnutí úvěru za úrokové sazby nižší, než jsou průměrné tržní ceny, se vykáží jako podmíněné závazky nabývaného podniku, jestliže ke dni akvizice není pravděpodobné, že bude požadován odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pro vypořádání závazku, nebo pokud není možné stanovit dostatečně spolehlivě částku závazku. Takovýto úvěrový příslib je podle odstavce 37 samostatně vykázán v rámci alokace nákladu na kombinaci pouze tehdy, je-li možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu.

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

Goodwill

51. Ke dni akvizice je nabyvatel povinen:

a) vykázat goodwill získaný v podnikové kombinaci jako aktivum a

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

52. Goodwill získaný v podnikové kombinaci reprezentuje platbu provedenou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána.

53. V rozsahu, ve kterém identifikovatelná aktiva, závazky nebo podmíněné závazky nabývaného podniku nevyhovují kritériím v odstavci 37 pro samostatné vykázání k datu akvizice, bude existovat vliv na částku vykázanou jako goodwill (nebo zaúčtovanou v souladu s odstavcem 56). To je proto, že goodwill je oceněný jako zbytkový pořizovací náklad podnikové kombinace po vykázání identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného.

54. Po prvotním uznání ocení nabyvatel goodwill získaný v podnikové kombinaci pořizovacím nákladem sníženým o veškeré akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

55. Goodwill získaný v podnikové kombinaci se neodepisuje. Místo toho ho nabyvatel testuje na snížení hodnoty jednou za rok nebo častěji, pokud události nebo změny okolností naznačují, že by se jeho hodnota mohla snížit, v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

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

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

a) přehodnotit identifikaci a ocenění identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku a ocenění pořizovacího nákladu podnikové kombinace a

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

57. Zisk vykázaný v souladu s odstavcem 56 by se měl skládat z jedné nebo více následujících složek:

a) chyby v ocenění reálnou hodnotou buď pořizovacího nákladu podnikové kombinace, nebo identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nabývaného podniku. Možné budoucí náklady vznikající ve vztahu k nabývanému podniku, které se správně neprojevily v reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nabývaného podniku jsou potenciální příčinou takovýchto chyb;

b) požadavku standardu oceňovat získaná identifikovatelná čistá aktiva částkou, která není reálnou hodnotou, ale pro účely alokace nákladu na podnikovou kombinaci se k ní přistupuje jako by reálnou hodnotou byla. Například pravidla v dodatku B o stanovení reálných hodnot identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku vyžadují, aby částka daňových aktiv a závazků byla nediskontovaná;

c) výhodné koupě.

Podniková kombinace realizovaná po etapách

58. Podniková kombinace může zahrnovat více než jednu směnu, například tehdy, když se realizuje po etapách v několika po sobě jdoucích nákupech akcií. V takovém případů zpracuje nabyvatel každou transakci směny odděleně s využitím nákladu na transakci a informací o reálných hodnotách ke dni každé transakce směny, aby určil částku goodwillu spojeného s touto transakcí. Z toho vyplyne postupné porovnávání pořizovacích cen jednotlivých investic s podílem nabyvatele na reálných hodnotách identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku při každém významném kroku.

59. Jestliže podniková kombinace zahrnuje více než jednu směnu, reálné hodnoty identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku mohou být různé ke dni každé směny. Protože:

a) identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku se pomyslně ocení jejich reálnou hodnotou ke dni každé směnné transakce za účelem určení částek goodwillu spojených s každou transakcí a

b) identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku potom musí nabyvatel vykázat v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice,

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

60. Předtím, než se transakce bude kvalifikovat jako podniková kombinace, může se kvalifikovat jako investice do přidružené jednotky a zaúčtovat v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených podniků* za použití ekvivalenční metody. V takovém případě se reálné hodnoty identifikovatelných čistých aktiv podniku, do něhož bylo investováno, stanovují již za použití ekvivalenční metody na tuto investici a to k datům všech předchozích směnných transakcí.

Prozatímně stanovené prvotní zaúčtování

61. Prvotním zaúčtováním podnikové kombinace se rozumí identifikace a stanovení pořizovacího nákladu kombinace a reálných hodnot, které mají být přiřazeny k identifikovatelným aktivům, závazkům a podmíněným závazkům nabývaného podniku.

62. Jestliže ke konci účetního období, kdy se kombinace realizovala, lze prvotní zaúčtování podnikové kombinace stanovit pouze prozatímně z důvodu, že buď reálné hodnoty, které mají být přiřazené k identifikovatelným aktivům, závazkům nebo podmíněným závazkům nabývaného podniku, nebo pořizovací náklad kombinace lze určit pouze prozatímně, nabyvatel zaúčtuje kombinaci použitím těchto prozatímních hodnot. Při dokončení prvotního zaúčtování vykáže nabyvatel veškeré úpravy prozatímních hodnot:

a) do dvanácti měsíců od data akvizice a

b) od data akvizice. Z toho důvodu:

i) účetní hodnota identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, která byla uznána nebo upravena v důsledku dokončení prvotního zaúčtování, bude stanovena jako kdyby jeho reálná hodnota k datu akvizice byla uznána od tohoto data,

ii) goodwill nebo jakýkoli zisk vykázaný v souladu s odstavcem 56 bude upraven od data akvizice o částku, která se rovná úpravě reálné hodnoty ke dni akvizice identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku,

iii) srovnávací informace prezentované za období před tím, než se ukončí prvotní účtování kombinace, budou prezentované tak, jako by prvotní účtování bylo dokončeno k datu akvizice. To zahrnuje veškeré dodatečné odpisy nebo jiné dopady na zisky nebo ztráty vykázané v důsledku dokončení prvotního zaúčtování.

Úpravy po dokončení prvotního zaúčtování

63. S výjimkou ustanovení odstavců 33, 34 a 65 se úpravy prvotního zaúčtování podnikové kombinace po jeho dokončení uznají pouze tehdy, bude-li se jednat o opravu chyby podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Úpravy prvotního zaúčtování podnikové kombinace po jeho dokončení se nepovažují za změnu v odhadech. V souladu s IAS 8 se účinek změn v odhadech uznává v běžném a následujících budoucích obdobích.

64. IAS 8 požaduje, aby účetní jednotka zaúčtovala opravu chyby retrospektivně a prezentovala roční účetní závěrku, jako kdyby se chyba nikdy nestala tím způsobem, že přepracuje srovnávací informace za předchozí období, v němž (v nichž) se chyba objevila. Účetní hodnota identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku nabývaného podniku, která je uznána nebo upravena v důsledku opravy chyby, se stanoví jako kdyby jeho reálná nebo upravená hodnota k datu akvizice byla uznána od toho data. Goodwill nebo jakýkoli zisk vykázaný v předchozím období podle odstavce 56 bude upraven retrospektivně o částku, která se rovná reálné hodnotě ke dni akvizice (nebo úpravě reálné hodnoty ke dni akvizice) identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, jenž se vykazuje (nebo upravuje).

Vykázání odložené daňové pohledávky po dokončení prvotního zaúčtování

65. Jestliže potenciální užitek z převzetí daňové ztráty nebo jiné odložené daňové pohledávky nabývaného podniku nevyhovoval kritériím v odstavci 37 pro zvláštní uznání, když byla podniková kombinace prvotně zaúčtována, ale následně se přesto realizovala, nabyvatel vykáže tento přínos jako zisk v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*. Kromě toho nabyvatel:

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

b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

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

ZVEŘEJNĚNÍ

66. Nabyvatel zveřejní informace, jež umožní uživatelům jeho účetní závěrky vyhodnotit podstatu a finanční dopad podnikových kombinací provedených:

a) během období;

b) po rozvahovém dni, ale před tím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění.

67. Aby se uplatnil princip v odst. 66 písm. a), nabyvatel zveřejní následující informace pro každou podnikovou kombinaci, která se realizovala během daného období:

a) názvy a popisy kombinujících účetních jednotek nebo podniků;

b) datum akvizice;

c) procento získaných nástrojů vlastního kapitálu s hlasovacím právem;

d) pořizovací náklad podnikové kombinace a popis složek tohoto nákladu včetně veškerých nákladů přímo přiřaditelných kombinaci. Když jsou součástí nákladu emitované nebo emitovatelné nástroje vlastního kapitálu, zveřejní se také následující informace:

i) počet emitovaných nebo emitovatelných nástrojů vlastního kapitálu a

ii) reálná hodnota těchto nástrojů a podklad pro stanovení této reálné hodnoty. Jestliže pro nástroje neexistuje publikovaná cena ke dni směny, zveřejní se významné předpoklady použité pro stanovení reálné hodnoty. Jestliže existuje publikovaná cena ke dni směny, ale nebyla použita jako podklad pro stanovení nákladu na kombinaci, tato skutečnost se zveřejní společně s: důvody, proč se nepoužila publikovaná cena; metodou a významnými předpoklady použitými pro přiřazení hodnoty k nástrojům vlastního kapitálu; a úhrnnou částkou rozdílu mezi hodnotou přiřazenou k nástrojům vlastního kapitálu a jejich publikovanou cena;

e) podrobné informace o veškerých provozech, které se účetní jednotka rozhodla odprodat v důsledku kombinace;

f) částky vykázané k datu akvizice pro každou kategorii aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku a, pokud zveřejnění nebude nemožné, také účetní hodnoty každé z těchto kategorií stanovených v souladu s IFRS bezprostředně před uskutečněním kombinace. Pokud by zveřejnění nebylo možné uskutečnit, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

g) částka jakéhokoli přebytku vykázaného v zisku nebo ztrátě podle odstavce 56 a položka řádku výsledovky, v němž je uveden přebytek;

h) popis faktorů, jež vyústily ke stanovení pořizovacímu nákladu goodwillu – popis každého nehmotného aktiva, které nebylo vykázáno odděleně od goodwillu a vysvětlení důvodu, proč nemohla být spolehlivě stanovena reálná hodnota nehmotného aktiva – nebo popis podstaty jakéhokoli přebytku vykázaného v zisku nebo ztrátě podle odstavce 56;

i) částka zisku nebo ztráty nabývaného podniku od data akvizice zahrnutá do zisku nebo ztráty nabyvatele za období, pokud by zveřejnění nebylo neuskutečnitelné. Pokud by zveřejnění nebylo možné uskutečnit, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

68. Informace, jejichž zveřejnění se požaduje na základě odstavce 67, budou zveřejněny souhrnně pro ty podnikové kombinace uskutečněné během příslušného období, které jsou jednotlivě nevýznamné.

69. Jestliže bylo prvotní zaúčtování podnikové kombinace, která se realizovala během daného období, stanoveno pouze prozatímně, jak je popsáno v odstavci 62, tato skutečnost bude také zveřejněna společně s vysvětlením, proč tomu tak bylo.

70. Aby se uplatnil princip v odst. 66 písm. a), nabyvatel zveřejní následující informace, pokud nebude takovéto zveřejnění neproveditelné:

a) výnosy kombinované účetní jednotky za příslušné období tak, jako by byl datem akvizice všech podnikových kombinací realizovaných během tohoto období počátek období;

b) zisk nebo ztrátu kombinované účetní jednotky za příslušné období tak, jako by byl počátek období datem akvizice pro všechny podnikové kombinace realizované během tohoto období.

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

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

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

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

a) částku a vysvětlení veškerých zisků nebo ztrát vykázaných v běžném období, které:

i) souvisejí s identifikovatelnými získanými aktivy nebo závazky nebo podmíněnými závazky převzatými v podnikové kombinaci, která se realizovala v běžném nebo předchozím období, a

ii) jsou takového rozsahu, typu nebo mají takový výskyt, že zveřejnění je relevantní pro pochopení finanční výkonnosti kombinované účetní jednotky;

b) jestliže prvotní zaúčtování podnikové kombinace, která se realizovala v období bezprostředně předcházejícím, bylo na konci tohoto předcházejícího období stanoveno pouze prozatímně, zveřejní částky a vysvětlení úprav prozatímních hodnot vykázaných v běžném období;

c) informace o opravách chyb, jejichž zveřejnění se požaduje podle IAS 8 pro veškerá identifikovatelná aktiva, závazky nebo podmíněné závazky nabývaného podniku, nebo změny v hodnotách přiřazených k těmto položkám nabyvatel vykáže během běžného období v souladu s odstavci 63 a 64.

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

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

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

b) dodatečný goodwill vykázaný během příslušného období s výjimkou goodwillu zahrnutého ve vyřazené skupině, jenž při akvizici splňuje kritéria pro to, aby byl klasifikován jako držený za účelem prodeje podle IFRS 5;

c) úpravy vyplývající z následného uznání odložených daňových pohledávek během příslušného období v souladu s odstavcem 65;

d) goodwill zahrnutý ve vyřazené skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a goodwill odúčtovaný během příslušného období, aniž byl předem zahrnutý ve vyřazené skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje;

e) ztráty ze snížení hodnoty vykázané během období v souladu s IAS 36;

f) čisté kursové rozdíly vzniklé během období v souladu s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*;

g) veškeré ostatní změny v účetní hodnotě během období a

h) hrubou částku a kumulované ztráty ze snížené hodnoty na konci období.

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

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

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

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

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

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

Dříve vykázaný goodwill

79. Účetní jednotka použije tento IFRS prospektivně od začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, pro goodwill získaný v podnikové kombinaci, jejímž datem sjednání je datum před 31. březnem 2004, a pro goodwill vznikající z podílu ve spoluovládané jednotce, získaný před 31. březnem 2004 a zaúčtovaný metodou poměrné konsolidace. V důsledku toho účetní jednotka učiní následující:

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

b) na začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, eliminuje účetní hodnotu souvisejících oprávek odpovídajícím snížením goodwillu a

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

80. Jestliže účetní jednotka dříve vykázala goodwill jako snížení vlastního kapitálu, neuzná tento goodwill jako zisk nebo ztrátu při vyřazení podniku nebo jeho části, k nimž se tento goodwill vztahoval, nebo při znehodnocení penězotvorné jednotky, k níž se tento goodwill vztahuje.

Dříve vykázaný záporný goodwill

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

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

b) podílu ve spoluovládané jednotce, který byl získán před 31. březnem 2004 a zaúčtován metodou poměrné konsolidace,

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

Dříve vykázaná nehmotná aktiva

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

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

b) vzniklo z podílu ve spoluovládané jednotce, který byl získán před 31. březnem 2004 a zaúčtován metodou poměrné konsolidace,

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

Investice účtované ekvivalenční metodou

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

a) získaného goodwillu zahrnutého do účetní hodnoty této investice. Z toho důvodu odpisy tohoto pomyslného goodwillu nebudou zahrnuty do podílu jednotky na ziscích a ztrátách nabývaného podniku;

b) rozdílu podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem investice zahrnutého do účetní hodnoty investice. Proto jednotka rozezná tento přebytek jako výnos při stanovování podílu jednotky na ziscích nebo ztrátách v období, v němž byla investice pořízena.

84. Pro investice zaúčtované použitím ekvivalenční metody a pořízené před 31. březnem 2004:

a) jednotka použije tento IFRS na prospektivním základě od počátku prvního ročního období, jenž začíná 31. března 2004 nebo později, pro veškerý získaný goodwill zahrnutý do účetní hodnoty této investice. Proto jednotka od tohoto data přestane zahrnovat odpisy tohoto goodwillu do podílu jednotky na ziscích a ztrátách podniku, do něhož bylo investováno;

b) jednotka odúčtuje veškerý záporný goodwill zahrnutý do účetní hodnoty této investice na začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, odpovídající úpravou počátečního zůstatku nerozděleného zisku.

Omezená zpětná aplikace

85. Jednotce je povoleno aplikovat požadavky tohoto IFRS na goodwill, jenž existoval nebo byl získán po datech účinnosti uvedených v odstavcích 78–84, a na podnikové kombinace zrealizované po těchto datech před uvedenými daty, za předpokladu, že:

a) ocenění a ostatní informace potřebné pro aplikaci IFRS na minulé podnikové kombinace byly získané v době, kdy byly tyto kombinace prvotně zaúčtované, a

b) jednotka také použije IAS 36 (novelizován v roce 2004) a IAS 38 (novelizován v roce 2004) prospektivně od téhož data s tím, že ocenění a ostatní informace potřebné k tomu, aby se tyto standardy mohly od tohoto data aplikovat, byly jednotkou získány dříve, a proto není potřeba stanovit odhady, které měly být stanoveny někdy dříve.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

86. Tento IFRS nahrazuje IAS 22 *Podnikové kombinace* (vydaný v roce 1998).

87. Tento IFRS nahrazuje následující interpretace:

a) SIC-9 *Podnikové kombinace – rozlišení akvizic a spojení podílů*;

b) SIC-22 *Podnikové kombinace – následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu* a

c) *SIC-28 Podnikové kombinace – „datum směny" a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu.*

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Datum akvizice	Datum, kdy nabyvatel fakticky získá **kontrolu** nad nabývaným podnikem.
Datum sjednání	Datum, kdy bylo dosaženo podstatné dohody mezi stranami kombinace, a v případě jednotek kótovaných na burze datum, kdy byla tato dohoda veřejně oznámena. V případě nepřátelského převzetí je nejdřívějším datem, kdy bylo dosaženo podstatné dohody mezi stranami kombinace, den, kdy dostatečný počet majitelů nabývaného podniku přijal nabídku nabyvatele směřující k získání **kontroly** nad nabývaným podnikem.
Podnik	Ucelený soubor činností a aktiv prováděných a řízených za účelem poskytování: a) výnosu pro investory, nebo b) nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků přímo a proporcionálně členům nebo účastníkům. Podnik se obvykle skládá ze vstupů, procesů aplikovaných na tyto vstupy a výsledných výstupů, které se používají nebo budou používat pro tvorbu výnosů. Pokud je **goodwill** přítomen v převáděném souboru aktivit a aktiv, tento převáděný soubor se bude považovat za podnik.
Podniková kombinace	Spojení různých účetních jednotek nebo **podniků** do jedné **vykazující jednotky**.
Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou	**Podniková kombinace**, v níž jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo **podniky** neměnně **kontrolovány** stejnou stranou nebo stranami před kombinací i po ní, a tato **kontrola** není dočasná.
Podmíněný závazek	Obsah pojmu „podmíněný závazek" je definován v IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, tj.: a) pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku, nebo b) existující závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože: i) není **pravděpodobné,** že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo ii) částka závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.
Kontrola	Moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo **podniku** tak, aby měl ovládající z její činností užitek.
Datum směny	Když se realizuje **podniková kombinace** jedinou směnou, datum směny se shoduje s **datem akvizice**. Když **podniková kombinace** zahrnuje více než jednu směnu, například když se realizuje v etapách po sobě jdoucích nákupů akcií, datum směny je datum, kdy je každá jednotlivá investice vykázána v účetní závěrce nabyvatele.
Reálná hodnota	Částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán v transakci mezi informovanými, ochotnými a nespřízněnými stranami.

Goodwill	Budoucí ekonomické užitky vyplývající z aktiv, které není možno individuálně identifikovat a odděleně vykázat.
Nehmotné aktivum	Obsah pojmu „nehmotné aktivum“ je definován v IAS 38 *Nehmotná aktiva*, tj. identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.
Společné podnikání	Obsah pojmu „společné podnikání“ je popsán v IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*, tj. smluvní dohoda, na základě které dvě nebo více stran provádějí hospodářskou činnost, která podléhá společné kontrole.
Menšinový podíl	Ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv **dceřiné jednotky**, která je přiřaditelná podílům na vlastním kapitálu, jenž nejsou přímo ani nepřímo prostřednictvím **dceřiných jednotek** vlastněny **mateřskou jednotkou**.
Vzájemná účetní jednotka	Jednotka jiná než jednotka vlastněná investorem, jako je například vzájemná pojišťovna nebo družstvo, která poskytuje nižší náklady nebo jiné ekonomické užitky přímo a proporcionálně svým členům nebo účastníkům.
Mateřská jednotka	Účetní jednotka, která má jednu nebo více **dceřiných jednotek**.
Pravděpodobný	Více pravděpodobné než nikoliv.
Vykazující jednotka	Účetní jednotka, která má uživatele spoléhající na její obecné roční účetní závěrky u informací, které jim budou užitečné při rozhodování o alokaci zdrojů. Vykazující jednotkou podnikem může být samotná účetní jednotka nebo skupina tvořená **mateřskou jednotkou** a všemi jejími **dceřinými jednotkami**.
Dceřiná jednotka	Účetní jednotka, včetně neregistrovaného subjektu jako například partnerství, která je **kontrolovaná** jinou jednotkou (označovanou také jako **mateřskou jednotku**).

Dodatek B

Dodatek k aplikaci

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Zpětné akvizice

B1. Jak je uvedeno v odstavci 21, v některých podnikových kombinacích, které se obvykle označují jako zpětné akvizice, je nabyvatelem účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu byly získány, a vydávající účetní jednotkou je nabývaný podnik. O tento případ by se mohlo jednat například tehdy, když se veřejně neobchodovatelná účetní jednotka dohodne o tom, že ji převezme menší veřejně obchodovatelná účetní jednotka, s cílem dosáhnout kótování na burze. Ačkoli formálně se bude považovat vydávající veřejná jednotka za mateřskou a soukromá jednotka za dceřinou jednotku, formálně dceřiná jednotka je nabyvatelem tehdy, jestliže disponuje mocí řídit finanční a provozní politiky formálně mateřské jednotky s cílem získat užitky z jejích činností.

B2. Účetní jednotka bude aplikovat pokyny v odstavcích B3–B15 při účtování zpětné akvizice.

B3. Účtování zpětné akvizice určuje alokaci pořizovacího nákladu podnikové kombinace k datu akvizice a netýká se transakcí po kombinaci.

Pořizovací náklad podnikové kombinace

B4. Když se emitují nástroje vlastního kapitálu jako součást nákladu na podnikovou kombinaci, na základě odstavce 24 je požadováno, aby náklad na kombinaci zahrnoval reálnou hodnotu oněch nástrojů vlastního kapitálu ke dni směny. V odstavci 27 je uvedeno, že v případě, kdy neexistuje spolehlivá uveřejněná cena, reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu se může odhadnout odkazem na reálnou hodnotu nabyvatele nebo reálnou hodnotu nabývaného podniku podle toho, co je zřetelnější.

B5. Při zpětné akvizici se má za to, že náklad na podnikovou kombinaci vznikl u formálně dceřiné jednotky (tj. pro účely účetnictví nabyvatelem) ve formě nástrojů vlastního kapitálu emitovaných majitelům formálně mateřské jednotky (tj. pro účely účetnictví nabývanému podniku). Jestliže se použije zveřejněná cena nástrojů vlastního kapitálu formálně dceřiného podniku pro stanovení nákladu na kombinaci, vypočte se pro počet nástrojů vlastního kapitálu, které by formálně dceřiná jednotka musela vydat, aby poskytla stejný procentuální podíl vlastnictví kombinované jednotky majitelům formálně mateřské jednotky, jako je podíl, který mají tito majitelé v kombinované jednotce v důsledku zpětné akvizice. Takto vypočtená reálná hodnota počtu nástrojů vlastního kapitálu se použije coby pořizovací náklad kombinace.

B6. Jestliže reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu formálně dceřiné jednotky není zřejmá, celková reálná hodnota všech emitovaných nástrojů vlastního kapitálu formálně mateřské jednotky před podnikovou kombinací se použije jako základ pro stanovení nákladu na kombinaci.

Příprava a prezentace konsolidovaných účetních závěrek

B7. Konsolidované účetní závěrky vyhotovené po zpětné akvizici se vydají pod jménem formálně mateřské jednotky, ale popíší se v poznámkách jako pokračování účetních závěrek formálně dceřiné jednotky (tj. nabyvatel pro účely účetnictví). Vzhledem k tomu, že takovéto konsolidované účetní závěrky představují pokračování účetních závěrek formálně dceřiné jednotky:

a) aktiva a závazky formálně dceřiné jednotky se v těchto konsolidovaných závěrkách uznají a ocení v jejich účetních hodnotách před kombinací;

b) nerozdělené zisky a ostatní zůstatky vlastního kapitálu uznané v těchto konsolidovaných účetních závěrkách budou nerozdělené zisky a jiné zůstatky vlastního kapitálu formálně dceřiné jednotky bezprostředně před podnikovou kombinací;

c) částka vykázaná jako emitované nástroje vlastního kapitálu v těchto konsolidovaných závěrkách bude stanovená tak, že se k emitovanému vlastnímu kapitálu formálně dceřiné jednotky bezprostředně před podnikovou kombinací přičte náklad na kombinaci stanovený tak, jak je popsáno v odstavcích B4–B6. Avšak struktura vlastního kapitálu, která se objeví v těchto konsolidovaných účetních závěrkách (tj. počet a typ emitovaných nástrojů vlastního kapitálu), bude odrážet strukturu vlastního kapitálu formálně mateřské jednotky včetně nástrojů vlastního kapitálu emitovaných formálně mateřskou jednotkou za účelem realizace kombinace;

d) komparativní informace uvedené v těchto konsolidovaných účetních závěrkách se budou vztahovat k formálně dceřiné jednotky.

B8. Účtování zpětné akvizice platí pouze v konsolidovaných účetních závěrkách. Proto v individuálních účetních závěrkách formálně mateřské jednotky, pokud nějaké budou, se bude účtovat investice do formálně dceřiné jednotky podle požadavků v IAS 27 o účtování investic v individuálních účetních závěrkách investora.

B9. Konsolidované finanční závěrky vyhotovené po zpětné akvizici budou odrážet reálné hodnoty aktiv, závazků a podmíněných závazků formálně mateřské jednotky (tj. nabývaného podniku pro účely účetnictví). Proto bude pořizovací náklad na podnikovou kombinaci přiřazený oceněním těch identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků formálně mateřské jednotky, které vyhovují kritériím uznání v odstavci 37 v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice. Veškeré přebytky nákladu na kombinaci nad podílem nabyvatele v čisté reálné hodnotě těchto položek by se měly zaúčtovat v souladu s odstavci 51–55. Veškeré přebytky podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě těchto položek nad pořizovacím nákladem na podnikovou kombinaci budou zaúčtovány v souladu s odstavcem 56.

Menšinový podíl

B10. U některých zpětných akvizic někteří majitelé formálně dceřiné jednotky nevyměňují své nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu formálně mateřské jednotky. Ačkoli účetní jednotka, v níž tito majitelé drží nástroje vlastního kapitálu (formálně dceřiná jednotka) získala jinou jednotku (formálně mateřská jednotka), tito majitelé se

budou řešit jako menšinový podíl v konsolidovaných účetních závěrkách vyhotovených po zpětné akvizici. Je tomu tak proto, že majitelé formálně dceřiné jednotky, kteří nevyměňují své nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu formálně mateřské jednotky, mají pouze podíl ve výsledcích a čistých aktivech formálně dceřiné jednotky, a nikoli ve výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky. A naopak, všichni majitelé formálně mateřské jednotky, nehledě na to, že formálně mateřská jednotka je považována za nabývaný podnik, mají podíl na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky.

B11. Vzhledem k tomu, že aktiva a závazky formálně dceřiné jednotky jsou uznané a oceněné v konsolidovaných účetních závěrkách v jejich účetních hodnotách před kombinací, menšinový podíl bude odrážet poměrný podíl minoritních akcionářů v účetních hodnotách čistých aktiv formálně dceřiné jednotky před kombinací.

Zisk na akcii

B12. Jak je uvedeno v odst. B7 písm. c), struktura vlastního kapitálu, která bude figurovat v konsolidovaných účetních závěrkách vyhotovených po zpětné akvizici, odráží strukturu vlastního kapitálu formálně mateřské jednotky, včetně těch nástrojů vlastního kapitálu, které emitovala formálně mateřská jednotka pro realizaci podnikové kombinace.

B13. Za účelem výpočtu váženého průměru počtu dosud neuhrazených kmenových akcií (jmenovatel) během období, v němž se zrealizuje zpětná akvizice:

a) bude se předpokládat, že počtem dosud neuhrazených kmenových akcií od začátku tohoto období až do data akvizice bude počet kmenových akcií emitovaných formálně mateřskou jednotkou majitelům formálně dceřiné jednotky, a

b) počet kmenových akcií neuhrazených od data akvizice až do konce tohoto období bude skutečný počet kmenových akcií formálně mateřské jednotky, které byly během tohoto období neuhrazené.

B14. Základní zisk na jednu akcii zveřejněný za každé komparativní období před datem akvizice, které je uvedeno v konsolidovaných účetních závěrkách po zpětné akvizici, bude vypočten vydělením zisku nebo ztráty formálně dceřiné jednotky přiřaditelné držitelům kmenových akcií v každém z těchto období počtem kmenových akcií emitovaných formálně mateřskou jednotkou majitelům formálně dceřiné jednotky ve zpětné akvizici.

B15. Výpočty uvedené v odstavcích B13 a B14 vycházejí z toho, že nebyly žádné změny v počtu emitovaných kmenových akcií formálně dceřiné jednotky během komparativních období a v době mezi začátkem období, kdy se realizovala zpětná akvizice, a datem akvizice. Výpočet zisku na jednu akcii bude náležitě upraven tak, aby se vzal v úvahu dopad změny v počtu emitovaných kmenových akcií formálně dceřiné jednotky během těchto období.

Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace

B16. Tento IFRS požaduje, aby nabyvatel vykázal identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, jež vyhovují relevantním kritériím rozpoznání v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Za účelem alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace bude nabyvatel pokládat následující ocenění za reálné hodnoty:

a) pro finanční nástroje obchodované na aktivním trhu nabyvatel bude používat běžné tržní ceny;

b) pro finanční nástroje neobchodované na aktivním trhu bude nabyvatel používat odhadované hodnoty, které berou v úvahu takové vlastnosti, jako je například ukazatel P/E, dividendové výnosy a očekávané míry růstu srovnatelných cenných papírů jednotek s podobnými charakteristikami;

c) pro pohledávky, kontrakty o podílech na požitcích a ostatní identifikovatelná aktiva použije nabyvatel současné hodnoty částek, které mají být přijaty, stanovené za použití vhodných běžných úrokových měr, snížené o opravné položky pro nedobytnost a o náklady na vymáhání, je-li to nutné. Diskontování však není požadováno u krátkodobých pohledávek, kontraktech o podílech na požitcích a ostatních identifikovatelných aktiv, jestliže rozdíl mezi nominálními a diskontovanými částkami není podstatný;

d) pro zásoby:

i) dokončených výrobků a zboží použije nabyvatel prodejní ceny snížené o součet 1) nákladů spojených s prodejem a 2) přiměřenou ziskovou srážku za prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných dokončených výrobků a zboží,

ii) nedokončených výrobků nabyvatel použije prodejní ceny dokončeného zboží snížených o sumu 1) nákladů na dokončení, 2) nákladů spojených s prodejem a 3) přiměřenou ziskovou srážku za dokončovací a prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných dokončených výrobků,

iii) surovin nabyvatel použije běžné reprodukční náklady;

e) pro pozemky a budovy nabyvatel použije tržních cen;

f) pro budovy a zařízení použije nabyvatel tržních cen obvykle stanovených znaleckým odhadem. Pokud není žádný tržní podklad pro stanovení reálné hodnoty kvůli zvláštní povaze položky budov a zařízení a tato položka se zřídkakdy prodává s výjimkou případu, kdy je součástí pokračujícího podnikání, nabyvatel smí stanovit reálnou hodnotu za použití výnosových metod nebo metody reprodukčních pořizovacích nákladů se zohledněním opotřebení;

g) pro nehmotná aktiva nabyvatel stanoví reálnou hodnotu:

i) s odkazem na aktivní trh, jak je definován v IAS 38, nebo

ii) pokud neexistuje aktivní trh, pak na bázi, která odráží částky, jaké by nabyvatel zaplatil za tato aktiva v transakcích za obvyklých podmínek mezi ochotnými a znalými stranami, které vycházejí z nejlepších dostupných informací (viz IAS 38, další pokyny pro určení reálné hodnoty dlouhodobých nehmotných aktiv nabytých při podnikové kombinaci);

h) pro čistá aktiva nebo závazky spjaté se zaměstnaneckými požitky z plánu definovaných požitků použije nabyvatel současnou hodnotu závazku z definovaných požitků po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu. Aktivum je nicméně uznáno pouze do té míry, ve které je pravděpodobné, že bude nabyvateli k dispozici ve formě refundací z plánu nebo snížení budoucích příspěvků;

i) pro daňová aktiva a závazky použije nabyvatel částku daňové výhody vzniklé z daňových ztrát nebo daní splatných v souvislosti se ziskem nebo ztrátou podle IAS 12 *Daně ze zisku*, stanovené z pohledu kombinované jednotky. Daňová pohledávka nebo daňový závazek se určuje poté, co jsou pro daňový dopad vzata v úvahu přehodnocená identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky v jejich reálných hodnotách a bez diskontu;

j) pro závazky vůči dodavatelům a směnečné závazky, dlouhodobé dluhy, závazky, položky časového rozlišení a jiné nároky nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplaceny při jejich vypořádání, vypočtené při vhodně zvolené běžné úrokové míře. Nicméně pro krátkodobé závazky se diskontování nepožaduje, pokud je rozdíl mezi nominální a diskontovanou částkou nepodstatný;

k) pro nevýhodné smlouvy a jiné identifikovatelné závazky nabývaného podniku nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplaceny při jejich vypořádání, vypočtené při vhodně zvolené běžné úrokové míře;

l) u podmíněných závazků nabývaného podniku použije nabyvatel částky, které by si třetí strana vyžadovala při převzetí těchto podmíněných závazků. Takováto částka bude odrážet veškerá očekávání případných peněžních toků a nikoli jediný nejpravděpodobnější nebo očekávaný maximální nebo minimální peněžní tok.

B17. Některé z výše uvedených pokynů vyžadují, aby byly reálné hodnoty stanoveny za použití postupů pro stanovení současné hodnoty. Jestliže se pokyn pro určitou položku nezmiňuje o použití postupů pro stanovení současné hodnoty, je možné takovéto postupy používat při stanovení reálné hodnoty této položky.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 4

Pojistné smlouvy

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikace účetního výkaznictví pro *pojistné smlouvy* pro všechny účetní jednotky vydávající takovéto smlouvy (označované v tomto IFRS jako *pojistitel*), dokud Rada neukončí druhou fázi svého projektu o pojistných smlouvách. Tento IFRS zejména požaduje:

   a) omezená zlepšení účetnictví pro pojistné smlouvy ze strany pojistitelů;

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotka použije tento IFRS na:

   a) pojistné smlouvy (včetně *zajistných smluv*), které vystavuje, a zajistné smlouvy, které drží;

   b) finanční nástroje, které vystavuje s *prvkem dobrovolné účasti* (viz odstavec 35). IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* požaduje zveřejnění informací o finančních nástrojích včetně takových finančních nástrojů, které obsahují takovýto prvek.

3. Tento IFRS se nezabývá jinými aspekty účetnictví pojistitelů, jako je například účtování finančních aktiv držených pojistiteli a finančních závazků vystavených pojistiteli (viz IAS 32 a IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*) s výjimkou přechodných ustanovení v odstavci 45.

4. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na:

   a) záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem (viz IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*);

   b) pohledávky a závazky vůči zaměstnancům na základě plánů zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* a IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*) a závazky z titulu penzijních dávek vykazovaných dávkově definovanými penzijními plány (viz IAS 26 *Penzijní plány*);

   c) smluvní práva nebo smluvní závazky, které jsou podmíněny budoucím použitím nebo právem použít položky nefinančního typu (například licence, autorské honoráře, podmíněné splátky leasingu a podobné položky) stejně jako záruka zbytkové hodnoty pro nájemce zapracovaná do finančního leasingu (viz IAS 17 *Leasingy*, IAS 18 *Výnosy* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*);

   d) smlouvy o finanční záruce, pokud výstavce smlouvy předem výslovně neprohlásil, že se to týká takových smluv jako smluv pojistných, a nepoužil účetnictví vztahující se na pojistné smlouvy, v takovém případě si smí výstavce smlouvy zvolit, zda na takové smlouvy o finanční záruce aplikuje buď IAS 39, IAS 32 a IFRS 7 nebo tento standard. Výstavce smlouvy smí provést tuto volbu pro každou smlouvu zvlášť, ale volba pro každou smlouvu je nezvratná;.

   e) podmíněná úhrada hrazená nebo inkasovaná při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*);

   f) *Přímé pojistné smlouvy*, které drží účetní jednotka (tj. přímé pojistné smlouvy, v nichž je účetní jednotka *pojistníkem*). *Postupující pojistitel* (tj. ten, kdo postupuje část rizika zajistiteli) bude aplikovat tento IFRS na zajistné smlouvy, které drží.

5. Pro snazší odkaz se v tomto IFRS popisují veškeré účetní jednotky, které vystavují pojistnou smlouvu coby pojistitelé, ať se jedná o pojistitele, který se považuje za pojistitele z pohledu práva nebo dohledu, či nikoliv.

6. Zajistná smlouva je typem pojistné smlouvy. V této souvislosti se veškeré odkazy v tomto IFRS na pojistné smlouvy týkají také zajistných smluv.

Vložené deriváty

7. IAS 39 požaduje, aby účetní jednotka oddělila některé vložené deriváty od jejich hostitelské smlouvy, ocenila je v *reálné hodnotě* a zahrnula změny v jejich reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. IAS 39 platí pro deriváty vložené do pojistné smlouvy, pokud vložený derivát jako takový není pojistnou smlouvou.

8. Výjimkou z požadavku IAS 39 pojistitel nemusí oddělovat a oceňovat v reálné hodnotě opci pojistníka odstoupit od pojistné smlouvy za fixní částku (nebo za částku vycházející z fixní částky a úrokové sazby), i kdyby se realizační cena lišila od účetní hodnoty hostitelského *pojistného závazku*. Avšak požadavek v IAS 39 se nevztahuje na prodejní opci nebo odkupní opci vloženou do pojistné smlouvy, pokud se výkupní hodnota vrácené pojistky liší v závislosti na změně hodnoty finanční proměnné (jako je komoditní nebo akciová cena nebo index) nebo nefinanční proměnné, která není specifická pro některou stranu smlouvy. Tento požadavek dále také platí, pokud se schopnost držitele pojistky vykonat prodejní opci nebo odkupní opci spouští se změnou v takovéto proměnné (například prodejní opce, kterou je možné uplatnit, pokud index akciového trhu dosáhne určené úrovně).

9. Odstavec 8 platí stejně pro opční práva vydat finanční nástroj obsahující prvek dobrovolné účasti.

Oddělení depozitních složek

10. Některé pojistné smlouvy obsahují jak složku pojistnou, tak *složku depozitní*. V některých případech je požadováno nebo povoleno, aby pojistitel *oddělil* tyto dvě složky:

    a) oddělení se požaduje, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

        i) pojistitel je schopen ocenit depozitní složku (včetně veškerých vložených opcí na odkup pojistky) odděleně (tj. bez zohlednění pojistné složky),

        ii) účetní zásady pojistitele jinak nevyžadují, aby se zaúčtovaly všechny závazky a práva vyplývající z depozitní složky;

    b) oddělení je povoleno, ale nikoli požadováno, pokud může pojistitel ocenit depozitní složku odděleně jako v písm. a) bodu i), ale jeho účetní zásady požadují, aby zaúčtoval veškeré závazky a práva vyplývající z depozitní složky, bez ohledu na bázi, která byla použita při oceňování těchto práv a závazků;

    c) oddělení je zakázáno, pokud pojistitel nemůže ocenit depozitní složku odděleně, jak požaduje písm. a) bod i).

11. Následuje příklad situace, kdy účetní zásady pojistitele nepožadují, aby se zaúčtovaly veškeré závazky vyplývající z depozitní složky. Postupující pojistitel přijímá kompenzaci za ztráty od *zajistitele*, ale smlouva zavazuje postupujícího pojistitele, aby splatil kompenzaci v budoucích letech. Tento závazek vyplývá z depozitní složky. Pokud by účetní zásady postupujícího pojistitele jinak povolily zaúčtování kompenzace jako výnosu bez uznání výsledného závazku, oddělení je požadováno.

12. Při oddělení smlouvy pojistitel musí:

    a) aplikovat tento IFRS na pojistnou složku;

    b) aplikovat IAS 39 na depozitní složku.

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Dočasné výjimky z některých jiných IFRS

13. Odstavce 10–12 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* uvádějí kritéria, která by měla účetní jednotka použít při vývoji účetních pravidel, pokud se na určitou položku nevztahuje žádný IFRS. Na základě tohoto IFRS je však pojistitel zbaven povinnosti aplikovat tato kritéria na své účetní postupy pro:

    a) pojistné smlouvy, které vystavuje (včetně souvisejících pořizovacích nákladů a souvisejících nehmotných statků, jako například těch, které jsou popsány v odstavcích 31 a 32), a

    b) zajistné smlouvy, které drží.

14. Tento IFRS však nevyjímá pojistitele z některých důsledků kritérií v odstavcích 10–12 IAS 8. Konkrétně pojistitel:

a) nebude vykazovat jako závazek jakékoli rezervy na případné budoucí nároky, pokud tyto nároky vzniknou na základě pojistných smluv, které neexistují k rozvahovému dni (jako jsou rezervy pro případ katastrofy a vyrovnávací rezervy);

b) provede *test přiměřenosti* závazku popsaný v odstavcích 15–19;

c) odstraní pojistnou odpovědnost (nebo část pojistné odpovědnosti) ze své rozvahy tehdy a pouze tehdy, když tato odpovědnost zanikne, tj. když závazek specifikovaný ve smlouvě je splněn, zrušen nebo vyprší jeho platnost;

d) nebude kompenzovat:

i) *zajistná aktiva* souvisejícími pojistnými závazky, nebo

ii) příjmy a výdaje ze zajistných smluv proti výdajům nebo příjmům ze souvisejících pojistných smluv;

e) zváží, zda nedošlo ke snížení hodnoty zajistných aktiv (viz odstavec 20).

Test přiměřenosti závazku

15. Pojistitel zhodnotí ke každému datu vykazování, zda jsou jeho uznané pojistné závazky přiměřené, za použití současných odhadů budoucích peněžních toků na základě jeho pojistných smluv. Pokud z takového posouzení vyplyne, že účetní hodnota jeho pojistných závazků (po odpočtu souvisejících odložených pořizovacích nákladů a souvisejících nehmotných aktiv jako například těch, která byla popsána v odstavcích 31 a 32) je nepřiměřený z pohledu odhadovaných budoucích peněžních toků, celý tento schodek se zaúčtuje do výsledovky.

16. Pokud pojistitel použije test přiměřenosti závazku, jenž bude splňovat určené minimální požadavky, tento IFRS nebude ukládat žádné další požadavky. Minimální požadavky jsou následující:

a) test bude brát v úvahu současné odhady všech smluvních peněžních toků a souvisejících peněžních toků, jako jsou výdaje spojené s vyřizováním pojistných škod stejně jako peněžních toků vyplývajících z vložených opcí a záruk;

b) pokud test ukáže, že je výše závazku nepřiměřená, celý schodek bude zaúčtován do výsledovky.

17. Pokud účetní postupy pojistitele nevyžadují test přiměřenosti závazku, který splňuje minimální požadavky odstavce 16, pojistitel:

a) stanoví účetní hodnotu relevantních pojistných závazků ([1]) po odpočtu účetní hodnoty:

i) veškerých souvisejících odložených pořizovacích nákladů a

ii) veškerých souvisejících nehmotných aktiv, jako například těch, která byla získána v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia (viz odstavce 31 a 32). Avšak související zajistná aktiva nejsou brána v úvahu, neboť pojistitel je účtuje odděleně (viz odstavec 20);

b) stanoví, zda částka popsaná v písmenu a) je nižší než účetní hodnota, která by byla požadována, pokud by relevantní pojistné závazky spadaly do působnosti IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Pokud bude nižší, pojistitel zaúčtuje celý rozdíl do zisku nebo ztráty a sníží účetní hodnotu souvisejících odložených pořizovacích nákladů nebo souvisejících nehmotných aktiv nebo zvýší účetní hodnotu relevantních pojistných závazků.

18. Pokud test přiměřenosti závazku pojistitele splňuje minimální požadavky odstavce 16, tento test se použije na úrovni seskupení specifikovaného v onom testu. Pokud jeho test přiměřenosti závazku nesplňuje tyto minimální požadavky, srovnání popsané v odstavci 17 se provede na úrovni portfolia smluv, které budou podléhat přibližně stejným rizikům a budou řízeny společně jako jediné portfolio.

19. Částka popsaná v odst. 17 písm. b) (tj. výsledek aplikace IAS 37) bude odrážet budoucí investiční marže (viz odstavce 27–29) tehdy a pouze tehdy, když částka popsaná v odst. 17 písm. a) bude také odrážet tyto marže.

([1]) Relevantní pojistné závazky jsou takové pojistné závazky (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva), pro něž účetní postupy pojistitele nevyžadují test přiměřenosti závazků, který splňuje minimální požadavky v odstavci 16.

Snížení hodnoty zajistných aktiv

20. Pokud se sníží hodnota zajistného aktiva postupujícího pojistitele, tento postupující pojistitel sníží odpovídajícím způsobem účetní hodnotu a zaúčtuje ztrátu ze snížení hodnoty do výsledovky. Hodnota zajistného aktiva se sníží tehdy a pouze tehdy, když:

a) v důsledku události, která nastala po prvotním zaúčtování zajistného aktiva, existuje objektivní důkaz, že postupující pojistitel nemusí obdržet všechny částky, které by měl dostat podle podmínek smlouvy, a

b) tato událost má spolehlivě měřitelný dopad na částky, které postupující pojistitel obdrží od zajistitele.

Změny účetních postupech

21. Odstavce 22–30 se vztahují jak na změny, které provedl pojistitel, jenž již používá IFRS, tak i na změny, které provedl pojistitel, jenž aplikuje IFRS poprvé.

22. Pojistitel může změnit své účetní zásady pro pojistné smlouvy tehdy a pouze tehdy, pokud změna způsobí, že účetní závěrky budou relevantnější pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů a ne méně spolehlivé nebo sice spolehlivější, ale méně relevantní pro tyto potřeby. Pojistitel bude posuzovat relevanci a spolehlivost podle kritérií IAS 8.

23. Pro obhájení změny v účetních zásadách u pojistných smluv musí pojistitel prokázat, že změna přibližuje jeho účetní závěrku kritériím IAS 8, ale tato změna nemusí dosáhnout plného souladu s těmito kritérii. Následující konkrétní otázky jsou probrány níže:

a) současné úrokové sazby (odstavec 24);

b) pokračování existujících postupů (odstavec 25);

c) obezřetnost (odstavec 26);

d) budoucí investiční marže (odstavce 27–29) a

e) stínové účtování (odstavec 30).

Současné tržní úrokové sazby

24. Pojistiteli je povoleno, ale není od něj požadováno, aby změnil své účetní postupy tak, že přecení určené pojistné závazky ([1]) s cílem zohlednit současné tržní úrokové sazby a zaúčtuje změny v těchto závazcích do zisku nebo ztráty. V té době také může zavést účetní postupy, jež vyžadují jiné současné odhady a předpoklady pro určené závazky. Volba v tomto odstavci umožňuje pojistiteli změnit účetní postupy pro určené závazky bez nutnosti důsledné aplikace těchto postupů na všechny podobné závazky, jak by jinak požadoval IAS 8. Pokud pojistitel vybere závazky, u nichž uplatní tuto volbu, bude nadále aplikovat současné tržní úrokové sazby (a pokud to bude použitelné, jiné současné odhady a předpoklady) důsledně ve všech obdobích a u všech těchto závazků, dokud nezaniknou.

Pokračování současných postupů

25. Pojistitel může pokračovat v následujících postupech, avšak použití kteréhokoli z těchto postupů nevyhovuje odstavci 22:

a) oceňování pojistných závazků bez použití metody diskontování;

b) oceňování smluvních práv k budoucím poplatkům za správu investic v částce, která překračuje jejich reálnou hodnotu tak, jak vyplývá ze srovnání s běžnými poplatky účtovanými ostatními účastníky trhu za podobné služby. Je pravděpodobné, že reálná hodnota při vzniku těchto smluvních práv se rovná zaplaceným pořizovacím nákladům, pokud nejsou budoucí poplatky pro správce investic a související náklady mimo rozmezí obvyklých srovnatelných cen na trhu;

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

c) používání nejednotných účetních postupů pro pojistné smlouvy (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva, pokud existují) dceřiných společností, s výjimkou případů uvedených v odstavci 24. Pokud nejsou tyto účetní postupy jednotné, pojistitel je může změnit, pokud změna nepřinese příliš odlišností mezi účetními postupy a pokud bude vyhovovat ostatním požadavkům tohoto IFRS.

Obezřetnost

26. Pojistitel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení přílišné obezřetnosti. Pokud však pojistitel již oceňuje své pojistné smlouvy s dostatečnou obezřetností, nebude zavádět žádná další opatření pro posílení principu obezřetnosti.

Budoucí investiční marže

27. Pojistitel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení budoucích investičních marží. Existuje však vyvratitelná domněnka, že účetní závěrka pojistitele bude méně relevantní a spolehlivá, pokud pojistitel zavede účetní postupy, které budou odrážet budoucí investiční marže v oceňování pojistných smluv, pokud tyto marže neovlivní smluvní platby. Dva příklady účetních postupů, které odrážejí tyto marže jsou:

a) používání diskontní sazby, která odráží odhadovanou návratnost aktiv pojistitele, nebo

b) plánování návratnosti těchto aktiv v odhadnuté míře návratnosti, diskontování těchto plánovaných výnosů rozdílnou sazbou a zahrnutí výsledku do ocenění závazku.

28. Pojistitel může překonat vyvratitelnou domněnku popsanou v odstavci 27 tehdy a pouze tehdy, když ostatní složky změny účetních postupů zvýší relevanci a spolehlivost účetní závěrky takovým způsobem, aby se vyvážilo snížení relevance a spolehlivosti způsobené zahrnutím budoucích investičních marží. Například předpokládejme, že současné účetní postupy pojistitele pro pojistné smlouvy zahrnují již od počátku příliš obezřetné předpoklady a diskontní sazbu předepsanou regulátorem bez přímého odkazu na tržní podmínky a ignorují některé vložené opce a záruky. Pojistitel by mohl zvýšit relevanci své účetní závěrky, aniž by se snížila její spolehlivost tím, že by se přiklonil ke komplexní investorsky orientované bázi účetnictví, která je široce používaná a zahrnuje:

a) současné odhady a předpoklady;

b) přiměřenou (ale nikoli příliš obezřetnou) úpravu zohledňující rizika a nejistoty;

c) oceňování, která odrážejí vnitřní i časovou hodnotu vložených opcí a záruk, a

d) současnou tržní diskontní sazbu i tehdy, pokud tato diskontní sazba odráží odhadovanou návratnost aktiv pojistitele.

29. V některých přístupech k oceňování se používá diskontní sazba ke stanovení současné hodnoty budoucí ziskové marže. Tato zisková marže se potom přiřadí k různým obdobím za použití vzorce. V těchto přístupech ovlivňuje diskontní sazba ocenění závazku pouze nepřímo. Zejména používání méně vhodné diskontní sazby má omezený nebo nulový efekt na prvotní ocenění závazku. V jiných přístupech však určuje diskontní sazba ocenění závazku přímo. Vzhledem k tomu, že zavedení diskontní sazby na bázi aktiv má významnější vliv, v posledním případě je vysoce nepravděpodobné, že by pojistitel mohl překonat vyvratitelnou domněnku popsanou v odstavci 27.

Stínové účtování

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

Pojistné smlouvy získané v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia

31. V zájmu splnění požadavků IFRS 3 *Podnikové kombinace* pojistitel k datu akvizice stanoví reálnou hodnotu převzatých pojistných závazků a *pojistných aktiv* získaných v podnikové kombinaci. Je povoleno, ale nikoli požadováno, aby pojistitel použil rozšířenou prezentaci, která rozdělí reálnou hodnotu získaných pojistných smluv do dvou složek:

a) závazek oceněný v souladu s účetními postupy pojistitele pro pojistné smlouvy, které vydá, a

b) nehmotné aktivum představující rozdíl mezi i) reálnou hodnotou získaných smluvních pojistných práv a převzatých pojistných závazků a ii) částkou popsanou v písmenu a). Následná ocenění tohoto aktiva musí být v souladu s oceněním souvisejícího pojistného závazku.

32. Pojistitel, jenž získal portfolio pojistných smluv, může použít rozšířenou prezentaci popsanou v odstavci 31.

33. Nehmotná aktiva popsaná v odstavcích 31 a 32 jsou vyňata z rozsahu působnosti IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. IAS 36 a IAS 38 se však týkají zákaznických seznamů a vztahů odrážejících očekávání budoucích smluv, které nejsou součástí smluvních pojistných práv a smluvních pojistných závazků, jež existovaly ke dni podnikové kombinace nebo převodu portfolia.

Prvky dobrovolné účasti

Prvky dobrovolné účasti v pojistných smlouvách

34. Některé pojistné smlouvy obsahují mimo *záručního prvku* též prvek dobrovolné účasti. Výstavce takovéto smlouvy:

a) může, ale nemusí zaúčtovat záruční prvek odděleně od prvku dobrovolné účasti. Pokud je výstavce nezaúčtuje odděleně, bude celou smlouvu klasifikovat jako závazek. Pokud je výstavce bude klasifikovat odděleně, bude klasifikovat záruční prvek jako závazek;

b) pokud zaúčtuje prvek dobrovolné účasti odděleně od záručního prvku, bude klasifikovat prvek dobrovolné účasti buď jako závazek, nebo jako samostatnou složku vlastního kapitálu. Tento IFRS neuvádí, jakým způsobem výstavce určuje, zda je tento prvek závazkem nebo vlastním kapitálem. Výstavce může rozdělit tento prvek do složky závazku a vlastního kapitálu a pro toto rozdělení musí použít konzistentní účetní postup. Výstavce nesmí klasifikovat tento prvek jako přechodnou kategorii, která není ani závazkem, ani vlastním kapitálem;

c) může uznat veškeré přijaté pojistné jako výnos bez oddělení části, která se vztahuje ke složce vlastního kapitálu. Výsledné změny v záručním prvku a ve složce prvku dobrovolné účasti klasifikované jako závazek budou zaúčtovány do výsledovky. Pokud je prvek dobrovolné účasti nebo jeho složka klasifikován ve vlastním kapitálu, část zisku nebo ztráty může být přiřazena k tomuto prvku (stejným způsobem jako může být část přiřaditelná menšinovým podílům). Výstavce zaúčtuje část zisku nebo ztráty přiřazenou k jakékoli složce vlastního kapitálu obsahující prvek dobrovolné účasti jako alokaci zisku nebo ztráty, a nikoli jako náklad nebo výnos (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*);

d) pokud smlouva obsahuje vložený derivát v působnosti IAS 39, bude na tento vložený derivát aplikovat IAS 39;

e) ve všech ohledech, které nebyly popsány v odstavcích 14–20 a odst. 34 písm. a) až d), bude pokračovat u těchto smluv ve svých současných účetních postupech, pokud tyto účetní postupy nezmění způsobem, který by odpovídal odstavcům 21–30.

Prvky dobrovolné účasti ve finančních nástrojích

35. Požadavky v odstavci 34 se také vztahují na finanční nástroj, který obsahuje prvek dobrovolné účasti. Navíc:

a) pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek dobrovolné účasti jako závazek, bude aplikovat test přiměřenosti závazku v odstavcích 15–19 na celou smlouvu (tj. jak na záruční prvek, tak na prvek dobrovolné účasti). Výstavce nemusí určovat částku, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční prvek;

b) pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek nebo jeho část jako zvláštní komponent vlastního kapitálu, závazek zaúčtovaný z celé smlouvy nebude nižší než částka, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční

prvek. Tato částka bude zahrnovat vnitřní hodnotu opce na odstoupení od smlouvy, ale nemusí zahrnovat její časovou hodnotu, pokud odstavec 9 vyjímá tuto opci z ocenění reálnou hodnotou. Výstavce nemusí zveřejňovat částku, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční prvky, a stejně tak nemusí tuto částku odděleně prezentovat. Dále výstavce nemusí určovat onu částku, pokud je celkový zaúčtovaný závazek zřetelně vyšší;

c) ačkoli jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce může nadále účtovat pojistné z těchto smluv jako výnos a jako náklad účtovat výsledné zvýšení účetní hodnoty závazku;

d) ačkoli jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce používající odst. 20 písm. b) IFRS 7 na smlouvy s prvky dobrovolné účasti zveřejní celkové úrokové náklady účtované do výsledovky, ale nemusí tyto úrokové náklady počítat s využitím efektivní úrokové sazby.

ZVEŘEJNĚNÍ

Vysvětlení účtovaných částek

36. Pojistitel zveřejní informace, které budou identifikovat a vysvětlovat částky v jeho účetní závěrce vyplývající z pojistných smluv.

37. K naplnění požadavků odstavce 36 zveřejní pojistitel následující:

a) své účetní postupy u pojistných smluv a souvisejících aktiv, závazků, výnosů a nákladů;

b) uznaná aktiva, závazky, výnosy a náklady (a také peněžní toky, pokud prezentuje svůj výkaz peněžních toků za použití přímé metody), vyplývající z pojistných smluv. Je-li pojistitel postupujícím pojistitelem (postupuje-li část rizika zajistiteli), zveřejní dále:

i) zisky a ztráty účtované do výsledovky při koupi zajištění a

ii) pokud postupující pojistitel odloží a amortizuje zisky a ztráty vznikající při koupi zajištění, amortizaci za příslušné období a částky, které zůstanou neamortizované na počátku a konci období;

c) proces použitý pro stanovení předpokladů, které mají největší dopad na stanovení účtovaných částek popsaných v písmenu b). Pokud je to proveditelné, pojistitel také zveřejní kvantifikaci těchto předpokladů;

d) dopad změn v předpokladech použitých při oceňování pojistných aktiv a závazků s odděleným uvedením dopadu každé změny, která má významný dopad na účetní závěrku;

e) odsouhlasení změn v pojistných závazcích, zajistných aktivech a souvisejících odložených pořizovacích nákladech, pokud vzniknou.

Povaha a míra rizik plynoucích z pojistných smluv

38. Pojistitel zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky zhodnotit povahu a rozsah rizik vyplývajících z pojistných smluv.

39. K naplnění požadavků odstavce 38 zveřejní pojistitel následující:

a) své cíle a postupy při řízení rizik vyplývajících z pojistných smluv metody používané k jejich řízení;

b) [zrušen];

c) informace o *pojistném riziku* (před i po zmírnění rizik pomocí zajištění), včetně informací o:

i) citlivosti vůči pojistnému riziku (viz odstavec 39A),

ii) koncentraci pojistného rizika, včetně popisu, jak vedení stanovuje koncentraci a popis sdílené charakteristiky, která identifikuje každou koncentraci (např. typ pojistné události, geografickou oblast nebo měnu),

iii) skutečné pojistné události ve srovnání s předchozími odhady (tj. vývoj pojistných nároků). Zveřejnění vývoje pojistných nároků se uvádí zpětně od období, kdy vznikl nejzazší věcný nárok, u něhož stále trvá nejistota v částce a termínech škodných výplat, avšak nemusí jít zpět o více než deset let. Pojistitel nemusí zveřejnit tyto informace pro škody, u nichž se nejistota o částce a termínu výplat škod typicky vyřeší během jednoho roku;

d) informace o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku, které by byly požadovány odstavci 31–42 IFRS 7, pokud by byly pojistné smlouvy v působnosti IFRS 7. Avšak:

i) pojistitel nemusí poskytovat analýzu splatnosti požadovanou odst. 39 písm. a) IFRS 7, pokud místo toho zveřejní informaci o odhadovaném termínu čistých peněžních odtoků vyplývajících z uznaných pojistných závazků. To může mít formu analýzy částek zohledněných v rozvaze podle odhadovaných termínů,

ii) pokud pojistitel používá alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, jako např. analýzu vložené hodnoty, může použít tuto analýzu citlivosti pro splnění požadavku odst. 40 písm. a) IFRS 7. Takový pojistitel také poskytne zveřejnění požadovaná v odstavci 41 IFRS 7;

e) informace o vystavení tržnímu riziku vyplývajícímu z vložených derivátů obsažených v hostitelské pojistné smlouvě, pokud se od pojistitele nepožaduje ocenění vložených derivátů reálnou hodnotou, a ten je neprovádí.

39A. V zájmu naplnění podmínek odst. 39 písm. c) bodu i) zveřejní pojistitel následující buď a), nebo b):

a) analýzu citlivosti ukazující, jak by byly ovlivněny zisk nebo ztráta a vlastní kapitál, pokud by nastaly změny v relevantní rizikové proměnné, které byly reálně možné k rozvahovému dni; metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti; změny použitých metod a předpokladů oproti předchozímu období. Pokud však pojistitel používá alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, jako např. analýzu vložené hodnoty, může splnit tento požadavek zveřejněním takové alternativní analýzy citlivosti a příloh požadovaných v odstavci 41 IFRS 7;

b) kvalitativní informace o citlivosti a informace o těch podmínkách pojistných smluv, které mají podstatný vliv na částku, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků pojistitele.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Přechodná ustanovení v odstavcích 41–45 se týkají jak účetní jednotky, která již aplikuje IFRS, když použije tento IFRS poprvé, tak účetní jednotky, která používá IFRS poprvé (prvouživatel).

41. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

41A. *Smlouvy o finanční záruce* (Změny IAS 39 a IFRS 4), vydané v srpnu 2005, změnily odst. 4 písm. d), odst. B18 písm. g) a odst. B19 písm. f). Účetní jednotka aplikuje tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka uplatní tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést a současně uplatnit příslušné změny v IAS 39 a IAS 32 ([1]).

Zveřejnění

42. Účetní jednotka nemusí aplikovat požadavky na zveřejnění uvedené v tomto IFRS na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím počínajícím před 1. lednem 2005 s výjimkou zveřejnění požadovaných v odst. 37 písm. a) a b) o účetních postupech a o účtování aktiv, závazků, výnosů a nákladů (a peněžních tocích, je-li použita přímá metoda).

43. Pokud je neproveditelné aplikovat určitý požadavek odstavců 10–35 na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím počínajícím 1. ledna 2005 nebo dříve, účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní. Použití testu přiměřenosti závazku (odstavce 15–19) na takovouto srovnatelnou informaci může být někdy neproveditelné, ale je vysoce nepravděpodobné, že bude neproveditelné splnění ostatních požadavků odstavců 10–35 na takovéto srovnatelné informace. IAS 8 vysvětluje termín „neproveditelné“.

([1]) Když účetní jednotka použije IFRS 7, odkazy na IAS 32 se musí nahradit odkazy na IFRS 7.

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

Reklasifikace finančních aktiv

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

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Postupující pojistitel	**Pojistník** na základě **zajistné smlouvy**.
Depozitní složka	Smluvní složka, která není zaúčtovaná jako derivát podle IAS 39, a byla by v působnosti IAS 39, pokud by byla zvláštním nástrojem.
Přímá pojistná smlouva	**Pojistná smlouva**, která není **zajistnou smlouvou**.
Prvky dobrovolné účasti	Smluvní právo přijmout jako doplněk k **zaručeným plněním** následující dodatečné plnění: a) takové, u nichž je pravděpodobné, že budou významnou částí celkových smluvních plnění; b) takové, jejichž částka nebo termín je smluvně na vůli výstavce, a c) takové, které se smluvně zakládají na: i) výkonnosti určité skupiny smluv nebo určitého typu smlouvy, ii) realizovaných a/nebo nerealizovaných investičních výnosech z určené skupiny aktiv držených výstavcem, nebo iii) zisku nebo ztrátě společnosti, fondu nebo jiné jednotky, která vystavuje smlouvu.
Reálná hodnota	Částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán v transakci mezi informovanými, ochotnými a nespřízněnými stranami.
Smlouva o finanční záruce	Smlouva, která vyžaduje, aby výstavce provedl určitou platbu za účelem odškodnění držitele za ztrátu, kterou utrpí, protože určitý dlužník neprovede platbu v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti stanovené v podmínkách dluhového nástroje.
Finanční riziko	Riziko možné budoucí změny v jedné nebo více specifikovaných úrokových sazbách, ceně finančního nástroje, ceně komodity, v měnovém kurzu, cenovém indexu, úvěrovém ratingu nebo úvěrovém indexu nebo jiné proměnné za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná výlučně spojena s jednou stranou smlouvy.
Zaručené plnění	Platby nebo jiné plnění, na které má určitý **pojistník** nebo investor bezpodmínečné právo, jenž nepodléhá smluvní vůli výstavce.
Záruční prvek	Povinnost platit **zaručené plnění** zahrnuté ve smlouvě, jež obsahuje **prvek dobrovolné účasti**.
Pojistné aktivum	Čistá smluvní práva **pojistitele** na základě **pojistné smlouvy**.

Pojistná smlouva	Smlouva, na jejímž základě jedna strana **(pojistitel)** přijímá významné **pojistné riziko** jiné strany **(pojistníka)** tím, že souhlasí s kompenzací pojistníka, pokud by určitá konkrétní nejistá událost v budoucnosti (pojistná událost) negativně ovlivnila pojistníka. (Viz dodatek B obsahující instrukce k této definici.)
Pojistný závazek	Čisté smluvní závazky **pojistitele** na základě **pojistné smlouvy**.
Pojistné riziko	Jiné než **finanční riziko** převedené od majitele pojistky na výstavce.
Pojistná událost	Nejistá budoucí událost, která je kryta **pojistnou smlouvou** a tvoří **pojistné riziko**.
Pojistitel	Strana, která má na základě **pojistné smlouvy** závazek kompenzovat **pojistníka**, pokud nastane **pojistná událost**.
Test přiměřenosti závazku	Posouzení toho, zda účetní hodnota **pojistného závazku** musí být zvýšena (nebo účetní hodnota souvisejících odložených pořizovacích nákladů nebo souvisejících nehmotných aktiv snížena) na základě prověrky budoucích peněžních toků.
Pojistník	Strana, která má právo na kompenzaci na základě **pojistné smlouvy**, pokud dojde k **pojistné události**.
Zajistná aktiva	Čistá smluvní práva **postupujícího pojistitele** na základě **zajistné smlouvy**.
Zajistná smlouva	**Pojistná smlouva** vystavená jedním pojistitelem **(zajistitelem)** pro kompenzaci ztrát jiného pojistitele **(postupujícího pojistitele)** z jedné nebo více smluv vystavených postupujícím pojistitelem.
Zajistitel	Strana, která má na základě **zajistné smlouvy** závazek kompenzovat **postupujícího pojistitele**, pokud nastane **pojistná událost**.
Oddělit	Zaúčtovat složky smlouvy tak, jako by byly oddělenými smlouvami.

Dodatek B

Definice pojistné smlouvy

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

B1. Tento dodatek obsahuje instrukce k definici pojistné smlouvy v dodatku A. Zabývá se následujícími body:

a) termín „nejistá budoucí událost“ (odstavce B2–B4);

b) platby v naturáliích (odstavce B5–B7);

c) pojistné riziko a ostatní rizika (odstavce B8–B17);

d) příklady pojistných smluv (odstavce B18–B21);

e) významné pojistné riziko (odstavce B22–B28) a

f) změny v úrovni pojistného rizika (odstavce B29 a B30).

Nejistá budoucí událost

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

a) zda se stane *pojistná událost*;

b) kdy se stane nebo

c) kolik bude muset zaplatit pojistitel, pokud se stane.

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

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

Platby v naturáliích

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

B6. Některé servisní smlouvy s pevně stanoveným poplatkem, v nichž úroveň služeb závisí na nejisté události, splňují definici pojistné smlouvy v tomto IFRS, ale v některých zemích nepodléhají stejné regulaci jako pojistné smlouvy. Jedním příkladem je smlouva o údržbě, v níž poskytovatel služby souhlasí s tím, že bude opravovat určité zařízení, pokud se porouchá. Fixní servisní poplatek je stanoven na základě očekávaného počtu závad, ale není jisté, zda se určitý stroj porouchá. Závady na zařízení mají na jeho majitele nepříznivý vliv a smlouva majitele kompenzuje (v naturáliích a nikoli v hotovosti). Dalším příkladem je smlouva o servisu při poruše automobilu, v níž se poskytovatel zavazuje, že za fixní roční poplatek bude poskytovat asistenci v terénu nebo vozidlo odtáhne do nejbližší garáže. V druhém případě by smlouva mohla splňovat podmínky definice pojistné smlouvy, i kdyby poskytovatel nesouhlasil, že bude provádět opravy nebo vyměňovat díly.

B7. Aplikace IFRS na smlouvy popsané v odstavci B6 pravděpodobně nebude více zatěžující než aplikace IFRS, jenž by platil, pokud by takovéto smlouvy byly mimo působnost tohoto IFRS:

a) není pravděpodobné, že budou existovat podstatné závazky u závad a poruch, které se již staly;

b) pokud by se aplikoval IAS 18 *Výnosy*, poskytovatel služby by zaúčtoval výnos posouzením fáze dokončení (a s ohledem na jiná specifikovaná kritéria). Takovýto přístup je také přijatelný na základě tohoto IFRS, což umožňuje poskytovateli služby i) uplatňovat nadále své účetní postupy pro tyto smlouvy, pokud neobsahují postupy zakázané na základě odstavce 14, a ii) zlepšovat své účetní postupy, pokud je to povoleno v odstavcích 22–30;

c) poskytovatel služby předem zváží, zda náklady na splnění jeho smluvního závazku poskytovat služby přesahují přijatý výnos. Za tímto účelem provede test přiměřenosti závazku popsaný v odstavcích 15–19 tohoto IFRS. Pokud by tento IFRS na tyto smlouvy neplatil, poskytovatel služby by aplikoval IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* pro určení toho, zda jsou smlouvy nevýhodné;

d) u těchto smluv není pravděpodobné, že by požadavky na zveřejnění v tomto IFRS výrazně zvýšily požadavky na zveřejnění v ostatních IFRS.

Rozdíl mezi pojistným rizikem a jinými riziky

B8. Definice pojistné smlouvy se vztahuje k pojistnému riziku, které tento IFRS definuje jako riziko jiné než *finanční riziko* a které se převádí z držitele pojistky na výstavce. Smlouva, na jejímž základě je výstavce vystaven finančnímu riziku bez významného pojistného rizika, není pojistnou smlouvou.

B9. Definice finančního rizika v dodatku A zahrnuje seznam finančních a nefinančních proměnných. Tento seznam zahrnuje nefinanční proměnné, které nejsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například index ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo index teplot v určitém městě. Neobsahuje nefinanční proměnné, které jsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například vyskytnutí se nebo nevyskytnutí se požáru, který

poškodí nebo zničí majetek této strany. Riziko změn v reálné hodnotě nefinančního aktiva dále není finančním rizikem, pokud reálná hodnota odráží nejen změny v tržních cenách takovýchto aktiv (finanční proměnná), ale také podmínku specifického nefinančního aktiva v držení jedné strany smlouvy (nefinanční proměnná). Pokud například záruka zbytkové hodnoty určitého automobilu vystavuje garanta riziku změn ve fyzickém stavu automobilu, toto riziko je rizikem pojistným a nikoli finančním.

B10. Některé smlouvy vystavují výstavce finančnímu riziku vedle významného pojistného rizika. Mnohé smlouvy o životních pojistkách například zaručují pojistníkům minimální návratnost (čímž vytvářejí finanční riziko) a slibují dávky pro případ úmrtí, které v některých dobách výrazně převyšují zůstatek na účtu pojistníka (čímž vytvářejí pojistné riziko v podobě rizika úmrtí). Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy.

B11. Na základě některých smluv pojistná událost spouští výplatu částky napojené na cenový index. Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy, pokud platba, která je podmíněná pojistnou událostí, může být významná. Například důchod podmíněný životem napojený na index životních nákladů převádí pojistné riziko, protože platbu spouští nejistá událost – přežití příjemce roční dávky. Napojení na cenový index je vložený derivát, ale taktéž převádí pojistné riziko. Pokud je výsledný převod pojistného rizika významný, vložený derivát splňuje definici pojistné smlouvy, a v tomto případě nemusí být oddělen a oceněn v reálné hodnotě (viz odstavec 7 tohoto IFRS).

B12. Definice pojistného rizika se vztahuje k riziku, které pojistitel přijímá od pojistníka. Jinými slovy, pojistné riziko je předchozí riziko převedené od pojistníka k pojistiteli. Nové riziko vytvořené smlouvou tudíž není pojistným rizikem.

B13. Definice pojistné smlouvy se vztahuje k nepříznivému dopadu na pojistníka. Definice neomezuje platbu pojistitele na částku rovnající se finančnímu dopadu nepříznivé události. Definice například nevyjímá tzv. „nové za staré“ krytí, kdy se pojistníkovi vyplatí částka, která je dostatečná k tomu, aby umožnila nahrazení poškozeného starého majetku novým majetkem. Definice také neomezuje platbu na základě smlouvy o termínové životní pojistce na finanční ztrátu, kterou utrpěly osoby závislé na zesnulém, a stejně tak nevylučuje platbu předem stanovených částek pro vyčíslení ztráty způsobené úmrtím nebo nehodou.

B14. Některé smlouvy vyžadují platbu, pokud se stane určitá nejistá událost, ale nevyžadují, aby byl nutnou podmínkou výplaty nepříznivý dopad na pojistníka. Takováto smlouva není pojistnou smlouvou ani tehdy, když pojistník používá smlouvu pro zmírnění výchozího rizika. Pokud pojistník používá derivát jako zajištění související nefinanční proměnné, která souvisí s peněžními toky z majetku účetní jednotky, derivát není pojistnou smlouvou, neboť platba není podmíněna tím, aby byl pojistník nepříznivě ovlivněn snížením peněžních toků z majetku. Naopak, definice pojistné smlouvy se vztahuje k nejisté události, pro kterou je negativní dopad na pojistníka nutným předpokladem výplaty. Tento smluvní předpoklad nevyžaduje, aby pojistitel zkoumal, zda událost skutečně způsobila negativní dopad, ale dovoluje pojistiteli odmítnout platbu, pokud není přesvědčen, že událost způsobila negativní dopad.

B15. Riziko zániku nebo trvání (tj. riziko, že protistrana zruší smlouvu dříve nebo později, než výstavce očekával při oceňování smlouvy) není pojistným rizikem, neboť platba protistraně není podmíněna nejistou budoucí událostí, která bude mít na protistranu neblahý vliv. A podobně nákladové riziko (tj. riziko neočekávaných zvýšení administrativních nákladů spojených s obsluhou smlouvy, a nikoli nákladů spojených s pojistnými událostmi) není pojistným rizikem, neboť neočekávané zvýšení nákladů nemá na protistranu negativní vliv.

B16. Smlouva, která vystavuje výstavce riziku zániku, riziku trvání podniku nebo nákladovému riziku není pojistnou smlouvou, pokud zároveň nevystavuje výstavce pojistnému riziku. Pokud však výstavce této smlouvy zmírní ono riziko použitím druhé smlouvy pro převod části rizika na jinou stranu, druhá smlouva vystavuje onu druhou stranu pojistnému riziku.

B17. Pojistitel může přijmout významné pojistné riziko od pojistníka pouze tehdy, pokud je pojistitel účetní jednotkou oddělenou od pojistníka. V případě vzájemného pojištění přijímá vzájemný pojistitel riziko od každého pojistníka a spojuje toto riziko. Ačkoli pojistníci kolektivně nesou spojené riziko v jejich postavení majitelů, vzájemný pojistitel přesto akceptoval riziko, které je podstatou pojistné smlouvy.

Příklady pojistných smluv

B18. Následují příklady smluv, které jsou pojistnými smlouvami, pokud je převod pojistného rizika významný:

a) pojištění proti krádeži nebo škodě na majetku;

b) pojištění odpovědnosti za vady výrobků, profesní odpovědnosti, občanské odpovědnosti nebo právních výloh;

c) pojištění a předplacené pohřební plány (ačkoli smrt je jistá, není jisté, kdy k ní dojde nebo, u některých typů pojištění, zda dojde k úmrtí v období krytém pojistkou);

d) životem podmíněné renty a důchody (například smlouvy, které poskytují kompenzaci při nejisté události v budoucnosti – přežití pojištěného nebo příjemce důchodu – a pomáhají tomuto pojištěnému nebo příjemci důchodu udržet jeho životní úroveň, která by jinak byla negativně ovlivněná jeho nebo jejím přežitím);

e) invalidita a lékařská péče;

f) garanční pojištění, pojistka pro případ zneužití důvěry, pojistka na splnění smlouvy a kauce při nabídce do veřejné soutěže (tj. smlouvy, které poskytují kompenzaci, pokud jiná strana nesplní smluvní závazek, například závazek postavit budovu);

g) úvěrové pojištění, na jehož základě se mohou provést určité úhrady jako kompenzace pro pojistníka, utrpí-li ztrátu proto, že určitý dlužník nebude splácet k datu splatnosti na základě původních nebo modifikovaných podmínek dluhového nástroje. Tyto smlouvy mohou mít různou právní formu, jako například formu finanční záruky, některých druhů akreditivu, úvěrového derivátu nebo pojistné smlouvy. Avšak, ačkoliv tyto smlouvy splňují definici pojistné smlouvy, splňují rovněž definici smlouvy o finanční záruce v IAS 39 a jsou v rámci působnosti IAS 32 [1] a IAS 39, nikoliv tohoto IFRS (viz odst. 4 písm. d)). Pokud však výstavce smlouvy o finanční záruce už v minulosti výslovně prohlásil, že takové smlouvy považuje za pojistné smlouvy a použil účetnictví vztahující se na pojistné smlouvy, může si zvolit, zda na takové smlouvy o finanční záruce použije IAS 39 nebo IAS 32 nebo tento standard;

h) záruky na výrobky. Záruky vystavené jinou stranou na výrobky prodávané výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem jsou v působnosti tohoto IFRS. Záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem jsou však mimo působnost tohoto IFRS, protože spadají do působnosti IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*;

i) pojištění vlastnického práva (tj. pojištění proti odhalení vady v právním nároku na nemovitost, která nebyla zjevná, když byla sepsána pojistná smlouva). V tomto případě je pojistnou událostí odhalení vady v právním nároku, a nikoli vada samotná;

j) cestovní pojištění (tj. kompenzace v penězích nebo v naturáliích pojistníkům za ztráty, které utrpěli při cestování). Odstavce B6 a B7 se zabývají některými smlouvami tohoto typu;

k) pojistné listy pro případ katastrofy, které zajišťují omezené platby jistiny, úroku nebo obojího, pokud určitá událost negativně ovlivní výstavce listu (pokud nevytvoří určitá událost významné pojistné riziko například tehdy, když je událostí změna úrokové sazby nebo měnového kurzu);

l) pojistné swapy a jiné smlouvy, které vyžadují platbu založenou na změnách v klimatických, geologických nebo jiných fyzických proměnných, které jsou specifické pro jednu stranu smlouvy;

m) zajistné smlouvy.

B19. Následují příklady položek, které nejsou pojistnými smlouvami:

a) investiční smlouvy, které mají právní podobu pojistné smlouvy, ale nevystavují pojistitele významnému pojistnému riziku. Například životní pojistky, v nichž pojistitel nenese žádné významné riziko úmrtí (takovéto smlouvy jsou nepojišťovací finanční nástroje nebo servisní smlouvy, viz odstavce B20 a B21);

[1] Když účetní jednotka použije IFRS 7, odkazy na IAS 32 se musí nahradit odkazy na IFRS 7.

b) smlouvy, které mají právní formu pojištění, ale přenášejí veškeré významné pojistné riziko zpět na pojistníka prostřednictvím nezrušitelných a vynutitelných mechanismů, které upravují budoucí platby pojistníka jako přímý výsledek pojištěných ztrát, například některé smlouvy o finančním zajištění nebo některé skupinové smlouvy (takovéto smlouvy jsou obvykle nepojišťovací finanční nástroje nebo servisní smlouvy – viz odstavce B20 a B21);

c) samopojištění – jinými slovy zachování rizika, které by mohlo být pokryto pojištěním (není pojistná smlouva, protože není smlouva s druhou stranou);

d) smlouvy (například sázkové smlouvy), na základě kterých se vyžaduje platba, pokud nastane určitá nejistá budoucí událost, avšak smluvním předpokladem platby podle těchto smluv není skutečnost, že událost negativně ovlivní pojistníka. Toto však nevylučuje specifikaci předem stanovené výplaty pro vyčíslení ztráty způsobené určitou událostí jako například smrtí nebo nehodou (viz také odstavec B13);

e) deriváty, které vystavují jednu stranu finančnímu riziku, ale nikoli pojistnému riziku, neboť vyžadují, aby tato strana provedla platbu výhradně na základě změn jedné nebo více specifikovaných úrokových sazeb, ceně finančního nástroje, ceně komodity, změn směnného kurzu, cenového indexu, úvěrového ratingu nebo úvěrového indexu nebo jiné proměnné, a to za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná specifická pro jednu stranu smlouvy (viz IAS 39);

f) záruka k úvěru (nebo akreditiv, smlouva o úvěrovém derivátu vázaném na selhání dlužníka nebo smlouva o úvěrovém pojištění), která vyžaduje platby i tehdy, když pojistník neutrpěl ztrátu vyplývající z toho, že dlužník neplatil splátky v termínu splatnosti (viz IAS 39);

g) smlouvy, které vyžadují platbu na základě klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy (obvykle se popisují jako klimatické deriváty);

h) pojistné listy proti riziku katastrofy, které zajišťují omezené výplaty jistiny, úroku nebo obojího na základě klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy.

B20. Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 vytvářejí finanční aktiva nebo finanční závazky, spadají do působnosti IAS 39. Mimo jiné to znamená, že smluvní strany používají postup, který se někdy nazývá depozitní účtování, které zahrnuje následující:

a) jedna strana uzná přijaté plnění jako finanční závazek, a nikoli jako výnos;

b) druhá strana uzná zaplacené plnění jako finanční aktivum, a nikoli jako náklad.

B21. Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 nevytvoří finanční aktiva nebo finanční závazky, platí IAS 18. Na základě IAS 18 výnos spojený s transakcí, jejíž součástí je poskytování služeb, je uznán odkazem na fázi dokončení transakce, pokud je možné spolehlivě ocenit výsledek transakce.

Významné pojistné riziko

B22. Smlouva je pojistnou smlouvou pouze tehdy, pokud převádí významné pojistné riziko. Odstavce B8–B21 se zabývají pojistným rizikem. Následující odstavce pojednávají o tom, jak stanovit, zda je pojistné riziko významné.

B23. Pojistné riziko je významné tehdy a pouze tehdy, pokud by pojistná událost mohla způsobit, že pojistitel bude platit významné dodatečné plnění v jakémkoli scénáři s výjimkou takových scénářů, v nichž bude chybět obchodní smysl (tj. nemají žádný zřetelný efekt na ekonomiku transakce). Pokud budou významná dodatečná plnění splatná ve scénářích, které mají obchodní smysl, podmínka v předchozí větě může být splněna i tehdy, když bude pojistná událost vysoce nepravděpodobná nebo dokonce tehdy, když očekávaná (tj. pravděpodobnostně vážená) současná hodnota podmíněných peněžních toků je malou částí očekávané současné hodnoty všech zbývajících smluvních peněžních toků.

B24. Dodatečná plnění popsaná v odstavci B23 se vztahují k částkám, které jsou vyšší než částky, které by byly splatné, pokud by nedošlo k žádné pojistné události (s výjimkou scénářů, které postrádají obchodní smysl). Tyto dodatečné částky zahrnují náklady spojené s vyřizováním pojistných událostí a stanovením výše škod, ale nezahrnují:

a) ztrátu schopnosti účtovat pojistníkovi budoucí služby. Například ve smlouvě o životním pojištění propojeném s investicí znamená smrt pojistitele, že pojistitel již nemůže vykonávat služby správy investic a účtovat si poplatek za tyto služby. Tato ekonomická ztráta pro pojistitele však neodráží pojistné riziko, podobně jako

správce podílového fondu nepřebírá pojistné riziko v souvislosti s možnou smrtí klienta. Proto není potenciální ztráta budoucích poplatků za správu investic relevantní při ocenění výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí;

b) vzdání se práva na poplatky, k němuž by došlo při zrušení nebo odstoupení od smlouvy. Vzhledem k tomu, že smlouva tyto poplatky zavedla, vzdání se práva na tyto poplatky nekompenzuje pojistníkovi dříve existující riziko. Proto nejsou relevantní při stanovení výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí;

c) platbu podmíněnou událostí, která nezpůsobila pojistníkovi významnou ztrátu. Příkladem by byla smlouva, která požaduje od výstavce, aby zaplatil jeden milion měnových jednotek, pokud dojde k fyzické škodě na majetku a způsobí pojistníkovi nevýznamnou ekonomickou ztrátu jedné měnové jednotky. V této smlouvě pojistník převádí na pojistitele nevýznamné riziko ztráty jedné měnové jednotky. Zároveň smlouva vytváří nepojistné riziko, že pojistitel bude muset zaplatit 999 999 měnových jednotek, pokud dojde k určité události. Vzhledem k tomu, že pojistitel nepřijímá významné pojistné riziko od pojistníka, tato smlouva není pojistnou smlouvou;

d) možné náhrady z titulu zajištění. Tyto pojistitel účtuje odděleně.

B25. Pojistitel vyhodnotí velikost pojistného rizika smlouvu od smlouvy, a nikoli odvoláním na účetní závěrku ([1]). Pojistné riziko tedy může být významné, i když je minimální pravděpodobnost významných ztrát z celého portfolia smluv. Toto vyhodnocení jednotlivých smluv usnadní klasifikaci smlouvy jako pojistné smlouvy. Pokud je však známo, že relativně homogenní portfolio malých smluv je tvořeno smlouvami, které všechny převádějí pojistné riziko, pojistitel nemusí každou smlouvu v tomto portfoliu prověřovat, aby identifikoval nové smlouvy nederivátového typu, které převádějí nevýznamné pojistné riziko.

B26. Z odstavců B23–B25 vyplývá, že pokud se má na základě smlouvy vyplatit dávka při úmrtí, která převyšuje částku splatnou při přežití, smlouva bude pojistnou smlouvou, pokud není dodatečná dávka při úmrtí nevýznamná (posuzováno podle odvolání na smlouvu, a nikoli na celé portfolio smluv). Jak je uvedeno v odst. B24 písm. b), vzdání se práva na poplatky, k němuž by došlo při zrušení nebo odstoupení od smlouvy, není zahrnuto v tomto posouzení, pokud toto prominutí poplatků nekompenzuje pojistníkovi dříve existující riziko. Podobně smlouva o ročním důchodu, na jejímž základě se budou vyplácet pravidelné částky po zbytek života pojistníka, je pojistnou smlouvou, pokud souhrnné splátky podmíněné životem nejsou nevýznamné.

B27. Odstavec B23 se týká dodatečných dávek. Tyto dodatečné dávky by mohly zahrnovat požadavek platit dávky dříve, pokud by pojistná událost nastala dříve a platba by nebyla upravena o časovou hodnotu peněz. Příkladem je celoživotní pojistka na pevně stanovenou částku (jinými slovy, pojistka, která poskytuje pevně stanovenou dávku při úmrtí bez uvedení konce platnosti pojistného krytí). Je jisté, že pojistník zemře, ale datum jeho smrti jisté není. Pojistitel utrpí ztrátu z těch jednotlivých smluv, když pojistník zemře předčasně, i kdyby nevznikla celková ztráta za celé portfolio smluv.

B28. Pokud bude pojistná smlouva rozdělena na depozitní a pojistnou složku, významnost převodu pojistného rizika se hodnotí vůči pojistné složce. Významnost pojistného rizika převáděného vloženým derivátem se hodnotí vůči vloženému derivátu.

Změny v úrovni pojistného rizika

B29. Některé smlouvy nepřevádějí jakékoli pojistné riziko na pojistitele při uzavření smlouvy, i když se pojistné riziko převádí později. Příkladem bude smlouva, která poskytuje konkrétní investiční návratnost a zahrnuje pro pojistníka možnost použít výnosy z investice při splatnosti k nákupu životem podmíněného plnění v současných sazbách anuity, které pojistitel účtuje ostatním novým příjemcům důchodu, když pojistník uplatní své právo. Smlouva nepřevádí žádné pojistné riziko na pojistitele, dokud není uplatněno právo, protože pojistitel má svobodnou možnost ocenit anuitu na bázi, která odráží pojistné riziko převedené na pojistitele v dané době. Pokud však smlouva specifikuje sazby ročních splátek (nebo bázi pro stanovení ročních splátek), pojistné riziko se převádí na pojistitele již při uzavření smlouvy.

B30. Smlouva, která je klasifikována jako pojistná smlouva, zůstává pojistnou smlouvou, dokud neskončí nebo nevyprší platnost veškerých práv a závazků.

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

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 5

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat účtování pro aktiva držená k prodeji a vykázání a zveřejnění *ukončovaných činností*. IFRS zejména požaduje, aby:

   a) aktiva splňující kritéria pro klasifikaci držená k prodeji byla oceněna v nižší z účetní hodnoty a *reálné hodnoty* minus *náklady související s prodejem*, a jejich odepisování bylo ukončeno;

   b) aktiva splňující kritéria pro klasifikaci držená k prodeji byla vykázána odděleně v rozvaze a výsledky ukončovaných činností byly vykázány odděleně ve výsledovce.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Požadavky na klasifikaci a vykázání tohoto IFRS platí pro všechna vykázaná *dlouhodobá aktiva* ([1]) a všechny *vyřazované skupiny* účetní jednotky. Požadavky na oceňování tohoto IFRS platí pro všechna vykázaná dlouhodobá aktiva a vyřazované skupiny (jak je uvedeno v odstavci 4), s výjimkou aktiv uvedených v odstavci 5, která jsou i nadále oceňována v souladu s uvedenými standardy.

3. Aktiva klasifikovaná jako dlouhodobá v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2003) nejsou reklasifikována na *krátkodobá aktiva*, dokud nesplňují kritéria pro klasifikaci držená k prodeji v souladu s tímto IFRS. Aktiva, která účetní jednotka běžně považuje za dlouhodobá a která jsou pořízená výhradně s úmyslem jejich prodeje, nejsou klasifikována jako krátkodobá, pokud nesplňují kritéria pro klasifikaci držená k prodeji v souladu s tímto IFRS.

4. Občas účetní jednotka vyřadí skupinu aktiv, případně s některými přímo souvisejícími závazky, společně v jedné transakci. Tato vyřazovaná skupina může být skupinou *peněžotvorných jednotek*, jednou peněžotvornou jednotkou nebo částí peněžotvorné jednotky ([2]). Skupina může zahrnovat jakákoliv aktiva a jakékoliv závazky účetní jednotky, včetně krátkodobých aktiv, krátkodobých závazků a aktiv vyloučených v souladu s odstavcem 5 z požadavků na oceňování tohoto IFRS. Pokud je dlouhodobé aktivum v rozsahu působnosti požadavků na oceňování tohoto IFRS částí vyřazované skupiny, platí požadavky na oceňování tohoto IFRS pro skupinu jako celek, takže tato skupina je oceněna v nižší z její účetní hodnoty a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem. Požadavky na oceňování individuálních aktiv a závazků vyřazované skupiny jsou uvedeny v odstavcích 18, 19 a 23.

5. Pravidla pro oceňování tohoto IFRS ([3]) neplatí pro následující aktiva, která jsou předmětem uvedených standardů, ať už jsou to individuální aktiva nebo součást vyřazované skupiny:

   a) odložená daňová pohledávka (IAS 12 *Daně ze zisku*);

   b) aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

   c) finanční aktiva v rozsahu působnosti IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování;*

   d) dlouhodobá aktiva účtovaná v souladu s modelem reálné hodnoty IAS 40 *Investice do nemovitostí*;

   e) dlouhodobá aktiva oceněna reálnou hodnotou minus odhadované náklady v momentu prodeje v souladu s IAS 41 *Zemědělství*;

   f) smluvní práva z pojistných smluv definovaných v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

([1]) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž zpětná ziskatelnost se předpokládá za déle než 12 měsíců po rozvahovém dni. Odstavec 3 platí pro klasifikaci takovýchto aktiv.

([2]) Jakmile však jsou peněžní toky z aktiva nebo skupiny aktiv očekávány primárně z prodeje spíše než z pokračujícího užívání, stanou se méně závislé na peněžních tocích z ostatních aktiv a vyřazovaná skupina, která byla částí peněžotvorné jednotky, se stane samostatnou peněžotvornou jednotkou.

([3]) Kromě odstavců 18 a 19, které požadují ocenění daných aktiv v souladu s ostatními souvisejícími IFRS.

KLASIFIKACE DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) JAKO DRŽENÝCH K PRODEJI

6. Účetní jednotka klasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejní transakcí spíše než pokračujícím užíváním.

7. V těchto případech musí být aktivum (nebo vyřazovaná skupina) k dispozici pro okamžitý prodej v jeho současném stavu pouze s podmínkami běžnými a obvyklými pro prodej těchto aktiv (nebo vyřazovaných skupin) a jeho prodej musí být *vysoce pravděpodobný*.

8. Aby byl prodej vysoce pravděpodobný, musí být příslušná úroveň managementu zavázána k plánu prodat aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) a musí být zahájen aktivní program na nalezení kupce a dokončení plánu. Rovněž aktivum (nebo vyřazovaná skupina) musí být aktivně nabízeno na trhu za cenu, která je rozumná s ohledem na jeho aktuální reálnou hodnotu. Zároveň musí být splnění podmínek pro uznání dokončení prodeje očekáváno během jednoho roku od data klasifikace, kromě výjimek povolených v odstavci 9, a kroky nutné k dokončení plánu musí indikovat, že změny plánu nejsou pravděpodobné nebo že tento plán nebude zrušen.

9. Události nebo okolnosti mohou prodloužit období na dokončení prodeje na dobu delší než jeden rok. Prodloužení období potřebného na dokončení prodeje neznemožňuje klasifikaci aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji, pokud je prodlení důsledkem události nebo okolnosti mimo kontrolu účetní jednotky, a k dispozici je dostatečný důkaz o tom, že účetní jednotka je i nadále zavázána k plánu prodat aktivum (nebo vyřazovanou skupinu). Toto nastane v případě, kdy jsou splněna kritéria uvedená v dodatku B.

10. Prodejní transakce zahrnují směny dlouhodobých aktiv za jiná dlouhodobá aktiva, pokud má směna komerční podstatu v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

11. Když účetní jednotka pořídí dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) výhradně s úmyslem jeho následného vyřazení, klasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji k datu pořízení, pouze pokud je splněn požadavek na jednoleté období v odstavci 8 (kromě výjimek uvedených v odstavci 9) a je vysoce pravděpodobné, že ostatní kritéria uvedená v odstavcích 7 a 8, která nejsou splněna k tomuto datu, budou splněna během krátkého období po pořízení (obvykle během tři měsíců).

12. Pokud jsou kritéria uvedená v odstavcích 7 a 8 splněna po datu rozvahy, účetní jednotka neklasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji v této účetní závěrce při jejím vydání. Avšak pokud jsou tato kritéria splněna po datu rozvahy, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, účetní jednotka zveřejní v komentáři údaje uvedené v odst. 41 písm. a), b) a d).

Dlouhodobá aktiva, která budou opuštěna

13. Účetní jednotka neklasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které bude opuštěno, jako držené k prodeji. Důvodem je, že účetní hodnota aktiva bude zpětně získána primárně prostřednictvím jeho pokračujícího užívání. Avšak pokud vyřazovaná skupina, která bude opuštěna, splňuje kritéria uvedená v odst. 32 písm. a) až c), účetní jednotka vykáže výsledky a peněžní toky vyřazované skupiny jako ukončovanou činnost v souladu s odstavci 33 a 34 k datu, ke kterému je ukončeno její užívání. Dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která budou opuštěna, zahrnují dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která budou používána do konce jejich ekonomické životnosti, a dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která budou uzavřena spíše než prodána.

14. Účetní jednotka neúčtuje o dlouhodobém aktivu dočasně vyřazeném z užívání jako o opuštěném.

OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) KLASIFIKOVANÝCH JAKO DRŽENÝCH K PRODEJI

Oceňování dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny)

15. Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k prodeji v nižší z jeho účetní hodnoty a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem.

16. Pokud nově pořízené aktivum (nebo vyřazovaná skupina) splňuje kritéria pro klasifikaci jako držené k prodeji (viz odstavec 11), použití odstavce 15 bude mít za následek ocenění aktiva (nebo vyřazované skupiny) při výchozím uznání v nižší z jeho účetní hodnoty, pokud by nebylo takto klasifikováno (například pořizovací ceny) a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem. Tudíž, pokud je aktivum (nebo vyřazovaná skupina) pořízeno v rámci podnikové kombinace, je oceněno v reálné hodnotě minus náklady související s prodejem.

17. Pokud je prodej očekáván za dobu delší než jeden rok, účetní jednotka ocení náklady související s prodejem v jejich současné hodnotě. Jakýkoliv nárůst současné hodnoty nákladů souvisejících s prodejem, které nastanou v průběhu času, je vykázán ve výsledovce jako finanční náklad.

18. Bezprostředně před výchozí klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji musí být účetní hodnoty aktiva (nebo všech aktiv a závazků skupiny) oceněny v souladu se souvisejícími IFRS.

19. Při následném přecenění vyřazované skupiny jsou účetní hodnoty jakýchkoliv aktiv a závazků zahrnutých ve vyřazované skupině klasifikovány jako držené k prodeji, které ale nejsou jednotlivě předmětem požadavků na oceňování tohoto IFRS, přeceněny v souladu se souvisejícími IFRS před určením reálné hodnoty minus náklady související s prodejem vyřazované skupiny jako celku.

Uznání ztrát ze snížení hodnoty a jejich zrušení

20. Účetní jednotka uzná ztrátu ze snížení hodnoty pro jakékoliv výchozí nebo následné odpisy aktiva (nebo vyřazované skupiny) na reálnou hodnotu minus náklady související s prodejem v rozsahu, v jakém nebyla vykázána v souladu s odstavcem 19.

21. Účetní jednotka vykáže zisk z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty minus náklady související s prodejem aktiva, ale nepřevyšující kumulované ztráty ze snížení hodnoty, které byly vykázány buď v souladu s tímto IFRS, nebo dříve v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

22. Účetní jednotka uzná zisk z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty minus náklady související s prodejem vyřazované skupiny:

a) v rozsahu, ve kterém nebyl vykázán v souladu s odstavcem 19, ale

b) nepřevyšující kumulované ztráty ze snížení hodnoty, které byly vykázány buď v souladu s tímto IFRS, nebo dříve v souladu s IAS 36 u dlouhodobých aktiv, která jsou předmětem požadavků na oceňování tohoto IFRS.

23. Ztráta ze snížení hodnoty (nebo jakýkoliv následný zisk) vykázaná u vyřazované skupiny sníží (nebo zvýší) účetní hodnotu dlouhodobého aktiva této skupiny, které je předmětem požadavků na oceňování tohoto IFRS, v pořadí alokace uvedeného v odst. 104 písm. a) a b) a odstavci 122 standardu IAS 36 (ve znění z roku 2004).

24. Zisk nebo ztráta nevykázané před datem prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupina) jsou vykázány k datu odúčtování. Požadavky vztahující se k odúčtování jsou uvedeny v:

a) odstavcích 67–72 IAS 16 (ve znění z roku 2003) pro pozemky, budovy a zařízení a

b) odstavcích 112–117 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění z roku 2004) pro nehmotná aktiva.

25. Účetní jednotka neodepisuje (nebo neamortizuje) dlouhodobé aktivum, zatímco je klasifikováno jako držené k prodeji nebo zatímco je částí vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji. Úroky a ostatní náklady vztahující se k závazkům vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji jsou i nadále vykazovány.

Změny plánu prodeje

26. Pokud účetní jednotka klasifikovala aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji, ale kritéria uvedená v odstavcích 7–9 již nejsou splňována, ukončí účetní jednotka klasifikaci aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji.

27. Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji (nebo přestane být zahrnováno ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji), v nižší z:

a) jeho účetní hodnoty před klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji, upravené o vliv jakýchkoliv odpisů, amortizace nebo přecenění, které by byly vykázány, kdyby aktivum (nebo vyřazovaná skupina) nebylo klasifikováno jako držené k prodeji, a

b) jeho *zpětně získatelné částky* k datu následného rozhodnutí aktivum neprodat ([1]).

([1]) Pokud je dlouhodobé aktivum částí peněžotvorné jednotky, je jeho zpětně získatelná částka účetní hodnota, ve které by bylo vykázáno po alokaci jakékoliv ztráty ze snížení hodnoty vznikající u této peněžotvorné jednotky v souladu s IAS 36.

28. Účetní jednotka zahrne jakékoliv požadované úpravy účetní hodnoty dlouhodobého aktiva, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji, ve výsledku ([1]) z pokračující činnosti v období, ve kterém již nejsou kritéria odstavců 7–9 splněna. Účetní jednotka vykáže tyto úpravy ve stejné položce výsledovky, ve které obvykle vykazuje zisk nebo ztrátu v souladu s odstavcem 37.

29. Pokud účetní jednotka vyjme jednotlivé aktivum nebo závazek z vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji, budou zbývající aktiva a závazky vyřazované skupiny na prodej nadále oceněna jako skupina, pouze pokud skupina splňuje kritéria odstavců 7–9. V opačném případě zbývající dlouhodobá aktiva skupiny jednotlivě splňující kritéria pro klasifikaci držené k prodeji budou oceněna individuálně v nižší z jejich účetní hodnoty a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem k tomuto datu. Jakákoliv dlouhodobá aktiva nesplňující kritéria přestanou být klasifikována jako držená k prodeji v souladu s odstavcem 26.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

30. Účetní jednotka vykáže a zveřejní údaje umožňující uživatelům účetní závěrky zhodnotit finanční dopady ukončovaných činností a vyřazování dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin).

Vykazování ukončovaných činností

31. *Součást účetní jednotky* zahrnuje činnosti a peněžní toky jasně odlišitelné, provozně a pro účely účetního výkaznictví, od zbytku účetní jednotky. Jinými slovy, součástí účetní jednotky by byla penězotvorná jednotka nebo skupina penězotvorných jednotek držených k užívání.

32. Ukončovaná činnost je součástí účetní jednotky, která byla buď vyřazena, nebo je klasifikována jako držená k prodeji, a

a) představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti;

b) je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo

c) je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje.

33. Účetní jednotka zveřejní:

a) jednu částku ve výsledovce zahrnující součet:

i) zisku nebo ztráty ukončovaných činností po zdanění a

ii) zisku nebo ztráty po zdanění vykázané z přecenění na reálnou hodnotu minus náklady související s prodejem nebo z vyřazení aktiva nebo vyřazované skupiny (vyřazovaných skupin), představujících ukončovanou činnost;

b) analýzu jedné částky uvedené v písmenu a) na:

i) výnosy, náklady a zisk nebo ztrátu před zdaněním z ukončovaných činností,

ii) související náklad na daň ze zisku podle odst. 81 písm. h) standardu IAS 12,

iii) zisk nebo ztrátu vykázanou z přecenění na reálnou hodnotu minus náklady související s prodejem, nebo z vyřazení aktiva nebo vyřazované skupiny (vyřazovaných skupin) představujících ukončovanou činnost a

iv) související náklad na daň ze zisku podle odst. 81 písm. h) standardu IAS 12.

Analýza může být vykázána v komentáři nebo ve výsledovce. Pokud je vykázána ve výsledovce, bude vykázána v části vztahující se k ukončované činnosti, tedy odděleně od pokračující činnosti. Analýza není požadována pro vyřazované skupiny, které jsou nově pořízenými dceřinými podniky splňujícími kritéria pro klasifikaci jako držené k prodeji při jejich pořízení (viz odstavec 11);

([1]) Platí pokud není aktivum položkou pozemků, budov a zařízení nebo nehmotných aktiv, která byla přeceněna v souladu s IAS 16 nebo IAS 38 před klasifikací jako držené k prodeji; v tomto případě bude úprava ošetřena jako nárůst nebo pokles přecenění.

c) čisté peněžní toky vztahující se k provozní, investiční a finanční činnosti ukončovaných činností. Tato zveřejnění mohou být vykázána buď v komentáři, nebo ve výkazech. Tato zveřejnění nejsou požadována pro vyřazované skupiny, které jsou nově pořízenými dceřinými podniky splňujícími kritéria pro klasifikaci jako držené k prodeji při jejich pořízení (viz odstavec 11).

34. Účetní jednotka změní vykázání zveřejňovaných údajů uvedených v odstavci 33 pro minulá období zahrnutá v účetní závěrce tak, aby byly zveřejněny údaje vztahující se ke všem ukončovaným činnostem k rozvahovému datu posledního vykázaného období.

35. Úpravy dříve vykázaných částek ukončovaných činností v běžném období přímo související s vyřazením ukončované činnosti v minulém období jsou klasifikovány odděleně jako ukončované činnosti. Charakter a částka těchto úprav jsou zveřejněny. Okolnosti, ze kterých mohou tyto úpravy vzniknout, zahrnují například následující:

a) vyřešení nejistot, které vznikly z vyřazovací transakce, jako je vyřešení úprav kupní ceny a vyřešení záležitostí ohledně doložek o odškodnění s kupujícím;

b) vyřešení nejistot, které vznikají a přímo souvisejí s činností součásti před jejím vyřazením, jako jsou závazky související se životním prostředím a záruky za výrobky poskytnuté prodávajícím;

c) vyrovnání závazků plánu zaměstnaneckých požitků za předpokladu, že jejich vyrovnání přímo souvisí s vyřazovací transakcí.

36. Pokud účetní jednotka přestane klasifikovat součást účetní jednotky jako drženou k prodeji, jsou výsledky činnosti součásti dříve vykázané v ukončované činnosti v souladu s odstavci 33–35 reklasifikovány a zahrnuty ve výsledku z pokračující činnosti za všechna vykázaná období. Změna klasifikace částek za minulá období je popsána.

Zisky nebo ztráty vztahující se k pokračujícím činnostem

37. Jakýkoliv zisk nebo ztráta z přecenění dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaného jako drženého k prodeji nesplňujícího definici ukončované činnost je zahrnut v zisku nebo ztrátě z pokračující činnosti.

Vykázání dlouhodobých aktiv nebo vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držených k prodeji

38. Účetní jednotka vykáže dlouhodobé aktivum klasifikované jako držené k prodeji a aktiva vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji odděleně od ostatních aktiv v rozvaze. Závazky vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji jsou vykázány odděleně od ostatních závazků v rozvaze. Tato aktiva a závazky nejsou kompenzovány a vykázány jako jedna částka. Hlavní třídy aktiv a závazků klasifikovaných jako držených k prodeji jsou zveřejněny odděleně buď v rozvaze, nebo v komentáři, kromě výjimek povolených v odstavci 39. Účetní jednotka vykáže odděleně jakékoliv kumulované výnosy nebo náklady vykázané přímo ve vlastním kapitálu vztahující se k dlouhodobému aktivu (nebo vyřazované skupině) klasifikovanému jako drženému k prodeji.

39. Pokud je vyřazovaná skupina nově pořízeným dceřiným podnikem splňujícím kritéria pro klasifikaci držený k prodeji při jeho pořízení (viz odstavec 11), není zveřejnění hlavních tříd aktiv a závazků požadováno.

40. Účetní jednotka neprovede reklasifikaci nebo změnu vykázání částky vykázané pro dlouhodobá aktiva nebo pro aktiva a závazky vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji v rozvahách za minulá období pro zobrazení klasifikace v rozvaze za poslední vykázané období.

Další zveřejnění

41. Účetní jednotka zveřejní následující údaje v komentáři v období, ve kterém je dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) buď klasifikováno jako držené k prodej, nebo prodáno:

a) popis dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny);

b) popis skutečností a okolností prodeje nebo vedoucích k očekávanému vyřazení a očekávaný způsob a načasování tohoto vyřazení;

c) zisk nebo ztráta vykázané v souladu s odstavci 20–22 a, pokud nejsou odděleně vykázány ve výsledovce, položka výsledovky, ve které jsou zisk nebo ztráta zahrnuty;

d) segment, ve kterém je dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) vykázáno v souladu s IFRS 8, *pokud je aplikovatelné*.

42. Pokud je buď odstavec 26, nebo odstavec 29 aplikovatelný, účetní jednotka zveřejní v období, kdy dojde k rozhodnutí změnit plán prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny), popis skutečností a okolností vedoucích k rozhodnutí a dopad rozhodnutí na výsledky činnosti za období a všechna vykázaná minulá období.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

43. Účetní jednotka použije IFRS prospektivně pro všechna dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), splňující kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji, a činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončované po datu účinnosti IFRS. Účetní jednotka může použít požadavky IFRS pro všechna dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) splňující kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji a činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončované po jakémkoliv datu před datem účinnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a ostatní údaje potřebné pro použití IFRS byly získány v době, kdy tato kritéria byla původně splněna.

DATUM ÚČINNOSTI

44. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije IFRS pro období počínající před 1. lednem 2005, tento fakt zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 35

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

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Penězotvorná jednotka	Nejmenší zjistitelná skupina aktiv vytvářející peněžní přítoky, které jsou z větší části nezávislé na peněžních přítocích z ostatních aktiv nebo skupin aktiv.
Součást účetní jednotky	Činnosti a peněžní toky, které mohou být jasně odlišené, provozně a pro účely účetního výkaznictví, od zbytku účetní jednotky.
Náklady související s prodejem	Přírůstkové náklady přímo se vztahující k vyřazení aktiva (nebo **vyřazované skupiny**), kromě nákladů na financování a nákladů na daň ze zisku.
Krátkodobé aktivum	Aktivum splňující jakékoliv z následujících kritérií: a) jeho realizace je očekávána, nebo je určeno pro prodej nebo spotřebu v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky; b) je drženo primárně k obchodování; c) jeho realizace je očekávána během dvanácti měsíců po rozvahovém datu, nebo d) je penězi nebo peněžními ekvivalenty, pokud není omezena jeho směna nebo použití na úhradu závazku po dobu alespoň dvanácti měsíců po rozvahovém datu.

Ukončovaná činnost	**Součást účetní jednotky,** která buď byla vyřazena, nebo je klasifikována jako držená k prodeji a: a) představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti; b) je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo c) je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje.
Vyřazovaná skupina	Skupina aktiv k vyřazení prodejem nebo jinak, společně jako skupina v jedné transakci, a závazky přímo související s těmito aktivy, které budou převedeny v transakci. Skupina zahrnuje goodwill pořízený v podnikové kombinaci, pokud je skupina **peněžotvorná jednotka**, ke které byl goodwill přiřazen v souladu s požadavky odstavce 80–87 standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění z roku 2004), nebo pokud je to činnost v rámci takové peněžotvorné jednotky.
Reálná hodnota	Částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán v transakci mezi informovanými, ochotnými a nespřízněnými stranami.
Pevný kupní závazek	Dohoda s nespřízněnou stranou, zavazující obě strany a obvykle právně vymahatelná, která a) určuje všechny významné podmínky, včetně ceny a načasování transakcí a b) zahrnuje překážky pro neprovedení, které jsou dostatečně velké pro zajištění **vysoce pravděpodobného** provedení.
Vysoce pravděpodobný	Významně více pravděpodobné než **pravděpodobné**.
Dlouhodobé aktivum	Aktivum nesplňující definici **krátkodobého aktiva.**
Pravděpodobný	Více pravděpodobné než nikoliv.
Zpětně získatelná částka	Vyšší z **reálné hodnoty** minus **náklady související s prodejem** aktiva a jeho **hodnoty z užívání**.
Hodnota z užívání	Současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho doby životnosti.

Dodatek B

Dodatek k aplikaci

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

PRODLOUŽENÍ OBDOBÍ POTŘEBNÉHO K DOKONČENÍ PRODEJE

B1. Jak je uvedeno v odstavci 9, prodloužení období potřebného pro dokončení prodeje nebrání aktivu (nebo vyřazované skupině) v klasifikaci jako drženému k prodeji, pokud je zpoždění způsobeno událostí nebo okolností mimo kontrolu účetní jednotky a je k dispozici dostatečný důkaz o tom, že účetní jednotka je i nadále zavázána k plánu prodeje aktiva (nebo vyřazované skupiny). Výjimka z jednoletého požadavku odstavce 8 tedy platí v následující situacích, ve kterých takovéto události nebo okolnosti vznikají:

a) k datu, kdy se účetní jednotka zaváže k plánu prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny), je rozumně očekáváno, že jiné strany (než kupec) uloží na převod aktiva (nebo vyřazované skupiny) podmínky, které prodlouží období potřebné pro dokončení prodeje, a:

i) nezbytné kroky v reakci na tyto podmínky nemohou být zahájeny, dokud není získán *pevný kupní závazek*, a

ii) vznik pevného kupního závazku je vysoce pravděpodobný během jednoho roku;

b) účetní jednotka získala pevný kupní závazek a následně kupec nebo jiná strana neočekávaně uloží podmínky na převod dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) původně klasifikovaného jako drženého k prodeji, které prodlouží období potřebné pro dokončení prodeje, a:

   i) včasné nezbytné kroky v reakci na nové podmínky byly učiněny a

   ii) je očekáváno výhodné vyřešení faktorů způsobujících prodlení;

c) během výchozího ročního období vznikly okolnosti, které byly dříve považovány za nepravděpodobné, a v důsledku toho není dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) dříve klasifikované jako držené k prodeji, prodané ke konci tohoto období a:

   i) během výchozího ročního období účetní jednotka učinila nezbytné kroky v reakci na změnu okolností;,

   ii) dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) je aktivně nabízeno na trhu za cenu, která je rozumná vzhledem ke změně okolností, a

   iii) kritéria odstavců 7 a 8 jsou splněna.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 6

Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat účetní vykazování *průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů*.

2. IFRS zejména požaduje:

   a) v omezené míře zdokonalení stávajících účetních postupů pro *výdaje na průzkum a vyhodnocování*;

   b) pro účetní jednotky, které *uznávají aktiva z průzkumu* a vyhodnocení, posoudit jakékoli snížení hodnoty takových aktiv v souladu s tímto IFRS a vyčíslit jakékoliv snížení hodnoty v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*;

   c) zveřejnění, která identifikují a vysvětlí částky v účetních výkazech účetní jednotky vznikající z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů a která pomohou uživatelům těchto účetních výkazů porozumět částkám, načasování a jistotě budoucích peněžních toků z každého uznaného aktiva z průzkumu a vyhodnocení.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Účetní jednotka použije tento IFRS na výdaje na průzkum a vyhodnocení, které jí vzniknou.

4. Tento IFRS se nevyslovuje k jiným účetním aspektům účetních jednotek zabývajících se průzkumem a vyhodnocováním nerostných zdrojů.

5. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na výdaje vzniklé:

   a) před průzkumem a vyhodnocováním minerálních zdrojů, jako jsou výdaje vzniklé předtím, než účetní jednotka získá zákonné právo prozkoumávat specifickou oblast;

   b) poté, co je prokazatelná technická proveditelnost a komerční realizovatelnost dobývání nerostného zdroje.

UZNÁNÍ AKTIV Z PRŮZKUMU A VYHODNOCENÍ

Dočasné osvobození od IAS 8 odstavců 11 a 12

6. Při tvorbě svých účetních pravidel účetní jednotka uznávající aktiva z průzkumu a vyhodnocení použije odstavec 10 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

7. Odstavce 11 a 12 IAS 8 specifikují zdroje směrodatných požadavků a vodítek, které vedení musí zvážit při tvorbě účetních pravidel pro určitou položku, jestliže je žádný IFRS specificky pro tuto položku nepoužívá. Na základě níže uvedených odstavců 9 a 10 tento standard osvobozuje účetní jednotku od používání odstavců 11 a 12 IAS 8 pro její účetní pravidla pro uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení.

OCENĚNÍ AKTIV Z PRŮZKUMU A VYHODNOCENÍ

Ocenění k okamžiku uznání

8. Aktiva z průzkumu a vyhodnocení se ocení ve výši pořizovacích nákladů.

Součásti pořizovacích nákladů aktiv z průzkumu a vyhodnocení

9. Účetní jednotka stanoví pravidla určující, které výdaje jsou uznávány jako aktiva z průzkumu a vyhodnocení, a důsledně je používá. Při takovém stanovování účetní jednotka zvažuje míru, v níž může být výdaj spojován s hledáním specifických nerostných zdrojů. To, co následuje, jsou příklady výdajů, které by mohly být zahrnuty do úvodního ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (tento přehled není vyčerpávající):

   a) získání práv na těžbu;

   b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikální studie;

c) průzkumné vrty;

d) výkopové práce;

e) odebírání vzorků a

f) činnosti vztahující se k vyhodnocení technické proveditelnosti a komerční realizovatelnosti těžby nerostných zdrojů.

10. Výdaje vztahující se k vývoji nerostných zdrojů se neuznávají za aktiva z průzkumu a vyhodnocení. *Koncepční rámec* a IAS 38 *Nehmotná aktiva* poskytují ustanovení o uznávání aktiv vznikajících při vývoji.

11. V souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* uznává účetní jednotka každý závazek spojený s odstraňováním a s navrácením do původního stavu, který vznikl během určitého období v důsledku zavázání se k průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

Oceňování následně po uznání

12. Následně po uznání účetní jednotka pro aktiva z průzkumu a vyhodnocení buď použije model pořizovacích nákladů, nebo model přecenění. Použije-li se model přecenění (buď model z IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, nebo model z IAS 38), musí být v souladu s klasifikací aktiv (viz odstavec 15).

Změny účetních pravidel

13. Účetní jednotka smí měnit svá účetní pravidla pro výdaje na průzkum a vyhodnocování, jestliže tato změna učiní účetní závěrku relevantnější pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů a ne méně spolehlivou, nebo spolehlivější a ne méně relevantní pro tyto potřeby. Účetní jednotka posoudí relevanci a spolehlivost za použití kritérií z IAS 8.

14. Aby účetní jednotka ospravedlnila změny svých účetních pravidel pro výdaje na průzkum a vyhodnocování, prokáže, že tato změna jeho účetní závěrku přibližuje ke shodě s kritérii z IAS 8, ačkoliv tato změna nemusí nutně dosáhnout plného souladu s těmito kritérii.

VYKÁZÁNÍ

Klasifikace aktiv z průzkumu a vyhodnocení

15. Účetní jednotka klasifikuje aktiva z průzkumu a vyhodnocení jako hmotná nebo nehmotná podle povahy nabytého aktiva a tuto klasifikaci důsledně používá.

16. Některá aktiva z průzkumu a vyhodnocení jsou považována za nehmotná (např. právo na vrtné práce), zatímco jiná jsou hmotná (např. dopravní prostředky a vrtná souprava). V rozsahu, ve kterém je hmotné aktivum spotřebováváno při vývoji nehmotného aktiva, stává se částka vyjadřující tuto spotřebu součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva. Použití hmotného aktiva k vývoji aktiva nehmotného však nemění hmotné aktivum v aktivum nehmotné.

Překlasifikování aktiv z průzkumu a vyhodnocení

17. Aktivum z průzkumu a vyhodnocení nesmí být nadále takto klasifikováno, když technická proveditelnost a komerční realizovatelnost těžby nerostných zdrojů je prokazatelná. Aktivum z průzkumu a vyhodnocení se posoudí na snížení hodnoty a uzná se jakákoli ztráta ze snížení hodnoty před překlasifikováním.

SNÍŽENÍ HODNOTY

Uznání a ocenění

18. Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, že účetní hodnota aktiva z průzkumu a vyhodnocení může převyšovat jeho zpětně získatelnou částku, aktiva z průzkumu a vyhodnocení budou posuzována s ohledem na snížení jejich hodnoty. Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, že účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku, účetní jednotka vyčíslí, popíše a zveřejní každou výslednou ztrátu ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36, s výjimkou toho, co je uvedeno dále v odstavci 21.

19. Odstavec 20 tohoto IFRS se pro účely aktiv z průzkumu a vyhodnocení použije spíše než odstavce 8–17 IAS 36, když se zjistí aktivum z průzkumu a vyhodnocení, které může mít sníženou hodnotu. Odstavec 20 užívá termín „aktiva“, ale vztahuje se stejnou měrou jak na jednotlivá aktiva z průzkumu a vyhodnocení, tak i na peněžotvornou jednotku.

20. Jedna nebo více následujících skutečností nebo okolností naznačuje, že účetní jednotka bude testovat aktivum z průzkumu a vyhodnocení na snížení hodnoty (tento výčet není úplný):

a) období, v němž má účetní jednotka právo na průzkum ve specifické oblasti, vypršelo během vykazovaného období či vyprší v blízké budoucnosti a nepředpokládá se, že bude obnoveno;

b) nejsou rozpočtovány ani plánovány podstatné výdaje na další průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů pro specifickou oblast;

c) průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů ve specifické oblasti nevedlo k objevení komerčně realizovatelného množství nerostných zdrojů a účetní jednotka se rozhodla ukončit takové činnosti ve specifické oblasti;

d) existují dostačující údaje, které naznačují, že ačkoli vývoj ve specifické oblasti pravděpodobně bude pokračovat, není pravděpodobné, že účetní hodnota aktiva z průzkumu a vyhodnocení bude z úspěšného vývoje nebo prodejem plně získána zpět.

V každém z těchto případů nebo podobných případů účetní jednotka provede test na snížení hodnoty v souladu s IAS 36. Jakákoli ztráta z poklesu hodnoty je uznána za náklad v souladu s IAS 36.

Stanovení úrovně, na níž jsou aktiva z průzkumu a vyhodnocení posuzována na snížení hodnoty

21. Účetní jednotka určí účetní pravidla pro přiřazování aktiv z průzkumu a vyhodnocení k peněžotvorným jednotkám za účelem posouzení těchto aktiv na snížení hodnoty. Každá peněžotvorná jednotka nebo skupina jednotek, k níž je aktivum z průzkumu a vyhodnocení přiřazeno, nesmí být větší než segment založený na buď prvotním, nebo druhotném formátu vykazování účetní jednotky stanoveném v souladu s IFRS 8 *Vykazování podle segmentů*.

22. Úroveň zjištěná účetní jednotkou za účelem testování aktiv z průzkumu a vyhodnocení na snížení hodnoty může obsahovat jednu nebo více peněžotvorných jednotek.

ZVEŘEJNĚNÍ

23. Účetní jednotka zveřejní informace, které určují a vysvětlují částky uznané v účetních výkazech, vzniklé z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

24. Aby bylo vyhověno odstavci 23, účetní jednotka musí zveřejnit:

a) svá účetní pravidla pro výdaje na průzkum a vyhodnocování včetně uznání aktiv z průzkumu a hodnocení;

b) částky aktiv, závazků, výnosů a nákladů a peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti a investičních peněžních toků vzniklé z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

25. Účetní jednotka naloží s aktivy z průzkumu a vyhodnocení jako se samostatnou třídou aktiv a vypracuje zveřejnění požadovaná buď IAS 16, nebo IAS 38 v souladu s tím, jak jsou tato aktiva klasifikována.

DATUM ÚČINNOSTI

26. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS pro období počínající před 1. lednem 2006, tuto skutečnost zveřejní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

27. Je-li neproveditelné použít určité požadavky odstavce 18 pro srovnatelné informace, které se týkají účetních období počínajících před 1. lednem 2006, účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost. IAS 8 vysvětluje termín „neproveditelné“.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Aktiva z průzkumu a vyhodnocení	**Výdaje na průzkum a vyhodnocování** uznané za aktiva v souladu s účetními pravidly účetní jednotky.
Výdaje na průzkum a vyhodnocování	Výdaje vzniklé účetní jednotce ve spojitosti s **průzkumem a vyhodnocováním nerostných zdrojů** předtím, než je technická proveditelnost a komerční realizovatelnost prokazatelná.
Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů	Hledání nerostných zdrojů, zahrnující nerosty, ropu, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje poté, co účetní jednotka získá zákonná práva na průzkum ve specifické oblasti, jakož i stanovení technické proveditelnosti a komerční realizovatelnosti těžby nerostných zdrojů.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 7

Finanční nástroje: zveřejňování

CÍL

1. Tento IFRS vyžaduje od účetních jednotek, aby zveřejňovaly ve svých účetních závěrkách informace, které uživatelům umožní zhodnotit:

   a) význam finančních nástrojů pro finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky a

   b) charakter a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena v průběhu vykazovaného období a k datu účetní závěrky, a způsob, jakým účetní jednotka tato rizika řídí.

2. Zásady zakotvené v tomto IFRS doplňují zásady, jimiž se řídí zachycení, oceňování a vykazování finančních aktiv a finančních závazků podle IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a IAS 39 *Finanční nástroje:účtování a oceňování*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

   a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, IAS 28 *Investice do přidružených podniků* nebo IAS 31 *Vykazování účasti ve společném podnikání*. V určitých případech však standard IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích podle IAS 39; v těchto případech musí účetní jednotky uplatnit nejen požadavky na zveřejňování podle tohoto IFRS, ale i podle IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31. Účetní jednotky použijí tento IFRS také na všechny deriváty spojené s účastmi v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, pokud daný derivát nenaplňuje definici nástroje vlastního kapitálu podle IAS 32;

   b) práv a povinností zaměstnavatele, které vyplývají z plánů zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje standard IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

   c) smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*). Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele;

   d) pojistných smluv podle jejich definice v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. Tento IFRS se nicméně vztahuje na deriváty vložené do pojistných smluv, jestliže IAS 39 vyžaduje jejich samostatné účtování. Navíc vydávající použije tento IFRS pro *smlouvy o finančních zárukách*, pokud účtuje a oceňuje smlouvy podle IAS 39, avšak použije IFRS 4, pokud zvolí v souladu s odst. 4 písm. d) standardu IFRS 4 možnost použít IFRS 4 pro jejich účtování a ocenění;

   e) finančních nástrojů, smluv a závazků z transakcí odvozených z hodnoty akcií, na něž se vztahuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.Výjimku tvoří smlouvy, které spadají pod odstavce 5 až 7 IAS 39.

4. Tento IFRS se vztahuje na zaúčtované a nezaúčtované finanční nástroje. Zaúčtované finanční nástroje zahrnují finanční aktiva a finanční závazky, na které se vztahuje IAS 39. Nezaúčtované finanční nástroje zahrnují některé finanční nástroje, na které se sice nevztahuje IAS 39, avšak vztahuje se na ně tento IFRS (např. některé úvěrové přísliby).

5. Tento IFRS se vztahuje na kupní nebo prodejní smlouvy týkající se nefinančních položek, na něž se vztahuje IAS 39 (viz odstavce 5–7 standardu IAS 39).

TŘÍDY FINANČNÍCH NÁSTROJŮ A ROZSAH ZVEŘEJŇOVANÝCH INFORMACÍ

6. Pokud tento IFRS vyžaduje zveřejnění informací o jednotlivých třídách finančních nástrojů, musí účetní jednotka rozdělit finanční nástroje do tříd odpovídajících povaze zveřejňovaných informací a zohlednit přitom charakteristické rysy těchto finančních nástrojů. Účetní jednotka poskytne dostatečně podrobné informace k tomu, aby bylo možné provést odsouhlasení s jednotlivými řádky rozvahy.

VÝZNAM FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO FINANČNÍ POZICI A FINANČNÍ VÝKONNOST

7. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní zhodnotit význam finančních nástrojů pro její finanční pozici a finanční výkonnost.

Rozvaha

Kategorie finančních aktiv a finančních závazků

8. Účetní hodnota každé z následujících kategorií, které jsou vymezeny v IAS 39, musí být zveřejněna buď přímo v rozvaze, nebo v příloze:

a) finanční aktiva v reálné hodnotě vykázaná do zisku nebo ztráty rozdělená na i) ta, která byla takto klasifikována při prvotním zaúčtování, a ii) ta, která byla klasifikována jako finanční aktiva určená k obchodování v souladu s IAS 39;

b) investice držené do splatnosti;

c) úvěry a jiné pohledávky;

d) realizovatelná finanční aktiva;

e) finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty rozdělená na i) ty, které byly takto klasifikovány při prvotním zaúčtování, a ii) ty, které byly klasifikovány jako finanční závazky určené k obchodování v souladu s IAS 39, a

f) finanční závazky oceněné zůstatkovou hodnotou.

Finanční aktiva nebo finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty

9. Pokud účetní jednotka určila úvěr nebo jinou pohledávku (nebo skupinu úvěrů či jiných pohledávek) jako oceněné v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty musí zveřejnit:

a) maximální míru *úvěrového rizika* (viz odst. 36 písm. a)) vyplývající z úvěru nebo jiné pohledávky (anebo ze skupiny úvěrů či jiných pohledávek) k datu účetní závěrky;

b) o kolik případné související úvěrové deriváty či podobné nástroje omezují maximální míru úvěrového rizika;

c) výši změn reálné hodnoty úvěru nebo jiné pohledávky (anebo skupiny úvěrů či jiných pohledávek) během vykazovaného období a kumulovaně, které vyplývají ze změn úvěrového rizika finančního aktiva, určené buď:

i) jako výše změny reálné hodnoty, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, které způsobují vznik *tržního rizika,* nebo

ii) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny reálné hodnoty v důsledku změn úvěrového rizika spojeného s aktivem.

Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik *tržního rizika,* zahrnují změny zjištěné (referenční) úrokové sazby, ceny komodit, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu;

d) výši změny reálně hodnoty souvisejících úvěrových derivátů či podobných nástrojů, k níž došlo během vykazovaného období a kumulovaně od okamžiku zařazení úvěru či jiné pohledávky.

10. Jestliže účetní jednotka ocenila finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 9 IAS 39, zveřejní:

a) výši změn reálné hodnoty finančního závazku v průběhu vykazovaného období a kumulovaně, které vyplývají ze změn úvěrového rizika tohoto závazku, určené buď:

i) jako výše změny reálné hodnoty, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, které způsobují vznik tržního rizika (viz dodatek B odstavec B4), nebo

ii) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny reálné hodnoty v důsledku změn úvěrového rizika spojeného se závazkem.

Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik *tržního rizika,* zahrnují změny referenční úrokové sazby, ceny jiného finančního nástroje účetní jednotky, ceny komodit, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu. U smluv obsahujících prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky (unit-linking feature), změny tržních podmínek zahrnují změny ve výkonnosti příslušného interního nebo externího investičního fondu;

b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně vázána zaplatit držiteli závazku při splatnosti.

11. Účetní jednotka zveřejní:

a) metody, které použila k tomu, aby vyhověla požadavkům odst. 9 písm. c) a odst. 10 písm. a), nebo

b) pokud se účetní jednotka domnívá, že informace, které zveřejnila, aby splnila požadavky odst. 9 písm. c) a odst. 10 písm. a) věrně nezobrazují změnu reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku způsobenou změnou úvěrového rizika, důvody, proč k takovému závěru dospěla, a faktory, jež jsou dle jejího mínění relevantní.

Reklasifikace

12. Jestliže účetní jednotka reklasifikovala finanční aktivum (podle odstavců 51–54 IAS 39) na aktivum oceňované:

a) v pořizovací ceně nebo zůstatkové hodnotě místo reálné hodnoty, nebo

b) v reálné hodnotě místo pořizovací ceny či zůstatkové hodnoty,

zveřejní výši částky reklasifikované do každé kategorie a z každé kategorie a důvod uvedené reklasifikace.

12A. Jestliže účetní jednotka reklasifikovala finanční aktivum z kategorie reálné hodnoty vykázané do zisku nebo do ztráty podle odstavce 50B nebo 50D IAS 39 nebo z kategorie realizovatelné podle odstavce 50E IAS 39, zveřejní:

a) výši částky reklasifikované do každé kategorie a z každé kategorie;

b) u každého vykazovaného období až do odúčtování účetní hodnotu a reálnou hodnotu všech finančních aktiv, jež byla reklasifikována ve stávajícím vykazovaném období i v předchozích vykazovaných obdobích;

c) Jestliže bylo finanční aktivum reklasifikováno podle odstavce 50B, že se jednalo o neobvyklou situaci, a skutečnosti a okolnosti nasvědčující tomu, že se jednalo o neobvyklou situaci;

d) u vykazovaného období, během něhož bylo finanční aktivum reklasifikováno, zisk nebo ztrátu v reálné hodnotě finančního aktiva vykázané do zisku nebo do ztráty nebo do jiného souhrnného příjmu v uvedeném vykazovaném období i v předchozím vykazovaném období;

e) u každého vykazovaného období po reklasifikaci (včetně vykazovaného období, během něhož bylo finanční aktivum reklasifikováno) až do odúčtování finančního aktiva zisk nebo ztrátu v reálné hodnotě, jež by byly vykázány do zisku nebo do ztráty nebo do jiného souhrnného příjmu, pokud by finanční aktivum nebylo reklasifikováno, a zisk, ztrátu, výnos nebo náklad vykázané do zisku nebo do ztráty;

f) efektivní úrokovou míru a odhadované částky peněžních toků, jejichž zpětné získání účetní jednotka očekává, ke dni reklasifikace finančního aktiva.

Odúčtování

13. Účetní jednotka mohla převést finanční aktiva takovým způsobem, že část nebo všechna finanční aktiva nesplňují kritéria pro odúčtování (viz odstavce 15–37 IAS 39). U každé třídy takových finančních aktiv účetní jednotka zveřejní:

a) povahu aktiv;

b) povahu rizik a výhod z vlastnictví, kterým zůstává vystavena;

c) pokud účetní jednotka nadále vykazuje všechna aktiva, účetní hodnoty těchto aktiv a souvisejících závazků, a

d) pokud účetní jednotka nadále vykazuje aktiva v rozsahu své spoluodpovědnosti, pak celkovou hodnotu aktiva, hodnotu trvajícího podílu účetní jednotky na tomto aktivu a účetní hodnotu souvisejícího závazku.

Kolaterál

14. Účetní jednotka zveřejní:

a) účetní hodnotu finančních aktiv, která poskytla jako kolaterál za závazky nebo podmíněné závazky, včetně částek, které byly překlasifikovány v souladu s odst. 37 písm. a) standardu IAS 39, a

b) podmínky poskytnutí.

15. Pokud účetní jednotka přijala kolaterál (finanční či nefinanční aktivum) a je oprávněna tento kolaterál prodat nebo dále znovu poskytnout i v případě, že nedojde k nesplnění závazku majitele kolaterálu, zveřejní:

a) reálnou hodnotu drženého kolaterálu;

b) reálnou hodnotu každého takového kolaterálu, který byl prodán či znovu poskytnut, a zda má účetní jednotka povinnost jej vrátit, a

c) podmínky spojené s užitím kolaterálu.

Rezervy na úvěrové ztráty

16. Pokud mají finanční aktiva sníženou hodnotu v důsledku úvěrových ztrát a účetní jednotka zachycuje toto snížení hodnoty na samostatném účtu (např. na účtu opravných položek nebo podobném účtu používaném pro zachycení souhrnného snížení hodnoty aktiv) namísto přímého snížení účetní hodnoty aktiva, zveřejní sesouhlasení změn na tomto účtu během účetního období u každé třídy finančních aktiv.

Složené finanční nástroje s více vloženými deriváty

17. Jestliže účetní jednotka vydala nástroj, který obsahuje jak závazkovou, tak kapitálovou složku (viz odstavec 28 IAS 32) a tento nástroj má několik vložených derivátů, jejichž hodnoty jsou vzájemně závislé (např. svolatelný konvertibilní dluhový nástroj), musí existenci těchto skutečností zveřejnit.

Selhání a porušení závazku

18. U *přijatých úvěrů* uznaných k datu účetní závěrky musí účetní jednotka zveřejnit:

a) podrobnosti o selhání při splácení jistiny, úroků, umořovacích fondů nebo splátkových režimů těchto úvěrů během účetního období;

b) účetní hodnotu přijatých úvěrů v selhání k rozvahovému dni, a

c) zda bylo selhání napraveno nebo byla sjednána změna smluvních podmínek ještě před schválením účetní závěrky.

19. Pokud v průběhu vykazovaného období došlo k jinému porušení podmínek úvěrové smlouvy než k těm, která jsou popsány v odstavci 18, účetní jednotka zveřejní tytéž informace, jaké vyžaduje odstavec 18, jestliže půjčovatel na základě těchto porušení může požadovat zrychlené splácení úvěru (pokud nedošlo k nápravě porušení nebo nebyly sjednány nové podmínky úvěru nejpozději v den účetní závěrky).

Výsledovka a vlastní kapitál

Výnosy, náklady, zisky nebo ztráty

20. Účetní jednotka zveřejní následující výnosy, náklady, zisky nebo ztráty buď přímo ve výkazech, nebo v příloze:

a) čisté zisky nebo ztráty z:

i) finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty samostatně za finanční aktiva nebo finanční závazky, které byly jako takové klasifikovány při prvotním zachycení, a finančních aktiv nebo finančních závazků klasifikovaných v souladu s IAS 39 jako finanční aktiva a finanční závazky určené k obchodování,

ii) realizovatelných finančních aktiv, přičemž vykáže samostatně výši zisku nebo ztráty zúčtovanou v průběhu účetního období přímo do vlastního kapitálu a částku odúčtovanou z vlastního kapitálu a zaúčtovanou do výsledovky,

iii) investic držených do splatnosti,

iv) úvěrů a jiných pohledávek a

v) finančních závazků oceněných zůstatkovou hodnotou;

b) celkové úrokové výnosy a náklady (vypočítané pomocí metody efektivní úrokové míry) finančních aktiv nebo finančních závazků, které nejsou v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty;

c) výnosy nebo náklady z poplatků (nikoli však částky zohledňované při určování efektivní úrokové sazby) z:

i) finančních aktiv nebo finančních závazků, které nejsou v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, a

ii) svěřeneckých fondů a jiných fiduciárních činností, jež vedou k držení nebo investování aktiv jménem fyzických osob, svěřeneckých fondů, penzijních plánů a dalších institucí;

d) částku úrokových výnosů z finančních aktiv se sníženou hodnotou podle odstavce AG93 IAS 39 a

e) výši ztráty ze snížení hodnoty pro každou třídu finančních aktiv.

Další zveřejnění

Účetní zásady

21. V souladu s odstavcem 108 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* musí účetní jednotka ve shrnutí účetních zásad zveřejnit, jakou základnu (základny) použila při sestavování účetní závěrky, jakož i další aplikované účetní zásady, které jsou významné pro pochopení účetní závěrky.

Zajišťovací účetnictví

22. Účetní jednotka zveřejní následující údaje samostatně o každém druhu zajištění popsaném v IAS 39 (tj. zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků a zajištění čistých investic do zahraniční jednotek):

a) popis jednotlivých druhů zajištění;

b) popis finančních nástrojů použitých jako zajišťovací a jejich reálné hodnoty k datu účetní závěrky a

c) charakter zajišťovaných rizik.

23. V případě zajištění peněžních toků účetní jednotka zveřejní:

a) období, v nichž se peněžní toky očekávají a v nichž by měly ovlivnit zisk nebo ztrátu;

b) popis všech očekávaných transakcí, u nichž bylo v minulosti použito zajišťovací účetnictví, ale jejichž realizace se již nepředpokládá;

c) částku, která byla zúčtována v účetním období do vlastního kapitálu;

d) částku, která byla odúčtována z vlastního kapitálu a zahrnuta do zisku nebo ztráty za dané účetní období, přičemž vykáže částku zahrnutou do jednotlivých řádků výsledovky, a

e) částku, která byla odúčtována během příslušného účetního období z vlastního kapitálu a zahrnuta do vstupní pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku, jejichž pořízení či vznik bylo zajištěnou, vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí.

24. Účetní jednotka zveřejní samostatně:

a) v případě zajištění reálné hodnoty zisk nebo ztrátu z:

i) zajišťovacího nástroje a

ii) ze zajištěné položky v důsledku zajištěného rizika;

b) neúčinnost zajištění peněžních toků zahrnutou do zisku nebo ztráty a

c) neúčinnost zajištění čistých investic v zahraničních jednotkách zahrnutou do zisku nebo ztráty.

Reálná hodnota

25. S výjimkou toho, co je uvedeno v odstavci 29, zveřejní účetní jednotka pro každou skupinu finančních aktiv a finančních závazků (viz odstavec 6) reálnou hodnotu dané skupiny aktiv a závazků tak, aby ji bylo možné porovnat s její účetní hodnotou.

26. Při zveřejňování reálných hodnot rozdělí účetní jednotka finanční aktiva a finanční závazky do skupin a započítává je pouze do té míry, do jaké jsou jejich příslušné účetní hodnoty započteny v rozvaze.

27. Účetní jednotka zveřejní:

a) metody, a pokud byly použity některé oceňovací techniky, rovněž předpoklady, z nichž se vycházelo při určení reálných hodnot jednotlivých skupin finančních aktiv nebo finančních závazků. Bude-li to například přicházet v úvahu, účetní jednotka zveřejní informace o předpokladech týkajících se rozsahu předčasného splácení, míry odhadovaných ztrát z úvěrů, úrokových sazeb nebo diskontních sazeb;

b) zda se reálné hodnoty zcela nebo zčásti určují přímo podle kótovaných cen na aktivních trzích nebo se odhadují pomocí oceňovacích technik (viz odstavce AG71–AG79 IAS 39);

c) zda se reálné hodnoty zaúčtované nebo zveřejněné v účetní závěrce zcela nebo zčásti určují pomocí oceňovacích technik na základě předpokladů, jež se neopírají o pozorovatelné tržní ceny stejných nástrojů (tj. bez modifikace) a nevycházejí z dostupných zjistitelných tržních údajů. Co se týče reálných hodnot, jež jsou zachyceny v účetní závěrce, pokud by změna jednoho či několika těchto předpokladů na jiné přípustné předpoklady vedla k významné změně reálné hodnoty, účetní jednotka tento fakt uvede a zveřejní účinek takových změn. Významnost bude pro tyto účely posuzována z hlediska jejího dopadu na výsledovku a na celková aktiva nebo celkové závazky, anebo na celkovou výši vlastního kapitálu, jestliže se změny reálné hodnoty účtují do vlastního kapitálu.

d) použije-li se písmeno c), celkovou výši změny reálné hodnoty odhadnuté pomocí tohoto oceňovacího postupu, jež byla během účetního období promítnuta do výsledovky.

28. Není-li trh některého finančního nástroje aktivní, účetní jednotka stanoví jeho reálnou hodnotu s pomocí oceňovacích technik (viz odstavce AG74–AG79 IAS 39). Nejlepším důkazem reálné hodnoty při výchozím zachycení je nicméně transakční cena (tj. reálná hodnota vydaného nebo obdrženého plnění), pokud nebyly splněny podmínky uvedené v odstavci AG76 standardu IAS 39. Z toho vyplývá, že reálná hodnota při výchozím zachycení a částka, která bude určena k danému datu s pomocí oceňovacího postupu, se mohou lišit. Bude-li takový rozdíl existovat, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) jakými účetními zásadami se řídila při účtování tohoto rozdílu do nákladů nebo výnosů, aby promítla změnu faktorů (včetně času), které by účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny (viz odstavec AG76A IAS 39), a

b) úhrnný rozdíl, jenž má být zúčtován do nákladů nebo výnosů na počátku a na konci účetního období a odsouhlasení změn v zůstatku tohoto rozdílu.

29. Zveřejnění reálné hodnoty se nevyžaduje:

a) pokud se účetní hodnota přibližně rovná reálné hodnotě, například u takových finančních nástrojů, jako jsou krátkodobé pohledávky a závazky z obchodního styku;

b) u investic do kapitálových nástrojů, které nemají kótovanou tržní cenu na aktivním trhu nebo u derivátů spojených s takovými kapitálovými nástroji, které se oceňují v pořizovacích cenách v souladu s IAS 39, protože jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě stanovit; nebo

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

30. V případech uvedených v odst. 29 písm. b) a c) zveřejní účetní jednotka informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky osobně posoudit rozsah možných rozdílů mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou těchto finančních aktiv a finančních závazků včetně:

a) toho, že informace o reálné hodnotě těchto nástrojů nebyly zveřejněny proto, že jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě určit;

b) popisu finančních nástrojů, jejich účetní hodnotu a vysvětlení, proč není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu;

c) informace o trhu daných nástrojů;

d) informace o tom, zda a jak zamýšlí účetní jednotka finanční nástroj vyřadit, a

e) pokud jsou finanční nástroje, jejichž reálnou hodnotu nebylo možné v minulosti spolehlivě určit, odúčtovány, tuto skutečnost, účetní hodnotu těchto nástrojů v okamžiku odúčtování a vzniklý zisk nebo ztrátu.

POVAHA A MÍRA RIZIK PLYNOUCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ

31. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní posoudit povahu a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena k datu účetní závěrky.

32. Informace zveřejňované podle odstavců 33–42 se zaměřují na rizika, která vyplývají z finančních nástrojů, a na způsob jejich řízení. Mezi taková rizika patří zejména úvěrové riziko, *riziko likvidity* a tržní riziko.

Zveřejnění kvalitativních informací

33. U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:

a) míru rizika a způsob jejího vzniku;

b) své cíle, zásady a postupy řízení rizik a metody ocenění rizik a

c) případné změny v písmenech a) nebo b) oproti předchozímu období.

Zveřejnění kvantitativních informací

34. U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:

a) souhrnné kvantitativní údaje o svém vystavení o míře daného rizika k datu účetní závěrky. Tyto údaje musí vycházet z informací, které interně dostávají klíčoví řídící zaměstnanci účetní jednotky (podle jejich definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), například představenstvo nebo generální ředitel účetní jednotky;

b) informace zveřejňované podle odstavců 36–42 v rozsahu, který není uveden pod písmenem a), pokud je dané riziko významné (vysvětlení významnosti viz odstavce 29–31 IAS 1);

c) koncentraci rizik, pokud není zjevná z písmene a) ani b).

35. Pokud kvantitativní ukazatele vykázané k datu účetní závěrky nereprezentují míru rizika účetní jednotky v průběhu účetního období, účetní jednotka poskytne další reprezentativní údaj.

Úvěrové riziko

36. Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) částku, která nejlépe reprezentuje její maximální míru úvěrového rizika k datu účetní závěrky bez zohlednění drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení (např. dohoda o započtení, která nesplňuje kritéria pro započtení podle IAS 32);

b) pokud jde o částku zveřejněnou podle písmene a), popis kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a popis dalších úvěrových posílení;

c) informace o úvěrové kvalitě finančních aktiv, která nejsou ani po *splatnosti* ani nemají sníženou hodnotu, a

d) účetní hodnotu finančních aktiv, jež by jinak byla po splatnosti nebo měla sníženou hodnotu, ale jejichž podmínky byly znovu sjednány.

Finanční aktiva po splatnosti nebo se sníženou hodnotou

37. Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv:

a) analýzu stáří finančních aktiv, která jsou k datu účetní závěrky po splatnosti, ale nemají sníženou hodnotu;

b) analýzu finančních aktiv, u nichž bylo k datu účetní závěrky jednotlivě shledáno snížení hodnoty, včetně faktorů, jež účetní jednotka brala v úvahu při určování jejich znehodnocení, a

c) u částek zveřejněných podle písmen a) a b) popis kolaterálu, který má účetní jednotka v držení jako zajištění, a popis dalších úvěrových posílení a pokud možno také s odhadem jejich reálné hodnoty.

Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení

38. Pokud účetní jednotka získá během vykazovaného období finanční nebo nefinanční aktiva nabytím předmětu zajištění úvěru nebo využitím jiných úvěrových posílení (např. záruk) a tato aktiva splňují kritéria zaúčtování podle jiných standardů, účetní jednotka zveřejní:

a) charakter a účetní hodnotu nabytých aktiv a

b) pokud tato aktiva nejsou okamžitě realizovatelná, své zásady pro vyřazení takových aktiv, nebo pro jejich využívání ve svém podnikání.

Likvidní riziko

39. Účetní jednotka zveřejní:

a) analýzu splatnosti finančních závazků, který zobrazí zbytkové smluvní splatnosti, a

b) popis toho, jak řídí likvidní riziko obsažené v písmenu a).

Tržní riziko

Analýza citlivosti

40. Pokud účetní jednotka neplní požadavky odstavce 41, zveřejní:

a) analýzu citlivosti každého druhu tržního rizika, jemuž je k datu účetní závěrky účetní jednotka vystavena s uvedením toho, jak by se změny proměnné hodnoty příslušného rizika, které k tomuto datu mohly nastat, projevily na zisku, ztrátě nebo vlastním kapitálu;

b) metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti a

c) změny použitých metod a předpokladů oproti předchozímu období a důvody těchto změn.

41. Pokud účetní jednotka zpracovává analýzu citlivosti, např. metodou hodnoty v riziku, která odráží vzájemnou závislost mezi proměnnými rizika (např. úrokovými sazbami a měnovými kurzy) a využívá ji k řízení finančních rizik, může tuto analýzu citlivosti použít místo analýzy uvedené v odstavci 40. Účetní jednotka také zveřejní:

a) vysvětlení metod použitých při zpracování takové analýzy citlivosti a hlavních parametrů a předpokladů, z nichž byly odvozeny poskytnuté údaje, a

b) vysvětlení cílů použitých metod a omezení, které mohou způsobit, že informace nebudou plně odrážet reálnou hodnotu předmětných aktiv a závazků.

Další zveřejňované informace o tržním riziku

42. Pokud analýzy citlivosti zveřejněné v souladu s odstavcem 40 nebo 41 nereprezentují riziko obsažené ve finančním nástroji (např. proto, že míra rizika na konci účetního období nevyjadřuje míru rizika v jeho průběhu), účetní jednotka zveřejní jednak tuto skutečnost, jednak důvod, proč se domnívá, že analýzy citlivosti nejsou reprezentativní.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

43. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

44. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS pro období počínající před 1. lednem 2006, není povinna překládat srovnatelné údaje k informacím o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 31–42.

44E. *Reklasifikace finančních aktiv* (změny IAS 39 a IFRS 7) vydaná v říjnu 2008 změnila odstavec 12 a vložila nový odstavec 12A. Účetní jednotka bude uvedené změny používat ode dne 1. července 2008.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 30

45. Tento IFRS nahrazuje IAS 30 *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí.*

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Úvěrové riziko	Riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním svého závazku.
Měnové riziko	Riziko, že se reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje bude měnit v důsledku změn měnových kurzů.
Úrokové riziko	Riziko, že se reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje bude měnit v důsledku změn tržních úrokových sazeb.
Likvidní riziko	Riziko, že účetní jednotka bude mít problémy splnit své povinnosti související s finančními závazky.
Úvěrové závazky	Úvěrové závazky jsou finanční závazky s výjimkou krátkodobých závazků z obchodního styku splatných za obvyklých úvěrových podmínek.
Tržní riziko	Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje se bude měnit v důsledku změn tržních cen. Tržní riziko zahrnuje tři druhy rizik: **měnové riziko, úrokové riziko** a **jiné cenové riziko**.
Jiné cenové riziko	Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje se bude měnit v důsledku změn tržních cen (kromě těch, které vyplývají z **úrokového rizika** nebo **měnového rizika**), ať už jsou tyto změny způsobeny činiteli, které jsou specifické pro určitý finanční nástroj nebo jeho emitenta, anebo činiteli ovlivňujícími všechny podobné finanční nástroje obchodované na trhu.
Po splatnosti	Finanční aktivum je po splatnosti, když protistrana neplnila ve smluvně sjednaném termínu splatnosti.

Následující pojmy jsou definovány v odstavci 11 IAS 32 nebo v odstavci 9 IAS 39 a v tomto IFRS jsou použity ve smyslu IAS 32 a IAS 39:

— zůstatková hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku,

— realizovatelná finanční aktiva,

— odúčtování,

— derivát,

— metoda efektivní úrokové míry,

— kapitálový nástroj,

— reálná hodnota,

— finanční aktivum,

— finanční nástroj,

— finanční závazek,

— finanční aktiva nebo finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty,

— finanční záruka,

— finanční aktivum nebo finanční závazek určené k obchodování,

— očekávaná transakce,

— zajišťovací nástroj,

— investice držené do splatnosti,

— úvěry a jiné pohledávky,

— koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

TŘÍDY FINANČNÍCH NÁSTROJŮ A ROZSAH ZVEŘEJŇOVANÝCH INFORMACÍ (ODSTAVEC 6)

B1. Odstavec 6 vyžaduje, aby účetní jednotka rozdělila finanční nástroje do tříd, které odpovídají povaze zveřejňovaných informací, s ohledem na charakteristiky těchto finančních nástrojů. Třídy popsané v odstavci 6 určuje účetní jednotka, a proto se liší od kategorií finančních nástrojů uvedených ve standardu IAS 39 (podle nichž se určuje, jak se finanční nástroje oceňují a kam se účtují změny reálné hodnoty).

B2. Při určování tříd finančních nástrojů musí účetní jednotka minimálně:

a) rozlišovat nástroje oceňované zůstatkovou hodnotou a nástroje oceňované reálnou hodnotou;

b) s finančními nástroji, které nespadají do působnosti tohoto IFRS, zacházet jako se samostatnou třídou či třídami.

B3. Účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla požadavků tohoto IFRS, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak seskupí údaje s cílem nabídnout celkový obraz, aniž by kombinovala informace odlišných vlastností. Je důležité nalézt rozumný kompromis mezi přetížením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace. Účetní jednotka například nesmí zastírat důležité informace tím, že je zahrne mezi velké množství nevýznamných detailů. Podobně nesmí účetní jednotka zveřejňovat natolik agregované údaje, že důležité rozdíly mezi jednotlivými transakcemi nebo souvisejícími riziky nejsou patrné.

VÝZNAM FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO FINANČNÍ POZICI A FINANČNÍ VÝKONNOST

Finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (odstavce 10 a 11)

B4. Pokud účetní jednotka oceňuje finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, podle odst. 10 písm. a) musí zveřejnit částku změny reálné hodnoty finančního závazku, která vyplývá ze změn úvěrového rizika daného závazku. Podle odst. 10 písm. a) bodu i) může účetní jednotka určit tuto částku z výše změny reálné hodnoty závazku, která nenastala v důsledku změny tržních podmínek, z nichž vzniká tržní riziko. Pokud jedinou významnou změnou tržních podmínek určitého závazku představují změny zjištěné (referenční) úrokové sazby, lze tuto částku odhadnout takto:

a) nejprve účetní jednotka vypočítá vnitřní výnosnost na počátku období pomocí zjištěné tržní ceny závazku a smluvních peněžních toků závazku na počátku období. Od této vnitřní výnosové míry odečte zjištěnou (referenční) úrokovou míru na počátku období a dostane složku vnitřní výnosové míry příslušející určitému nástroji;

b) účetní jednotka dále vypočítá současnou hodnotu peněžních toků spojených se závazkem s pomocí smluvních peněžních toků závazku na konci období a diskontní sazby rovnající se součtu i) zjištěné (referenční) úrokové míry na konci období a ii) složky vnitřní výnosové míry, která přísluší danému nástroji a která byla určena podle písmene a);

c) rozdíl mezi pozorovanou tržní cenou závazku na konci období a částkou určenou podle písmene b) představuje změnu reálné hodnoty, která nevyplývá ze změn zjištěné (referenční) tržní úrokové sazby. To je částka, kterou je třeba zveřejnit.

Tento příklad předpokládá, že změny reálné hodnoty vyplývající z jiných faktorů, než jsou změny úvěrového rizika nástroje nebo změny úrokových sazeb, nejsou významné. Pokud nástroj z tohoto příkladu obsahuje vložený derivát, ke změně reálné hodnoty vloženého derivátu se při určování částky, která má být zveřejněna v souladu s odst. 10 písm. a), nepřihlíží.

Další zveřejňované informace – účetní zásady (odstavec 21)

B5. Odstavec 21 vyžaduje zveřejnění toho, jaká základna (nebo základny) oceňování byla (byly) použita (použity) při zpracování účetní závěrky, jakož i zveřejnění dalších použitých účetních zásad, které jsou důležité pro pochopení účetní závěrky. V případě finančních nástrojů mohou takové zveřejňované informace zahrnovat:

a) u finančních aktiv nebo závazků v reálné hodnotě vykázaných do zisku nebo ztráty:

i) charakter finančních aktiv nebo finančních závazků, které účetní jednotka zaúčtovala v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty,

ii) kritéria, jimiž se řídilo výchozí zachycení takovýchto finančních aktiv nebo závazků, a

iii) jak účetní jednotka splnila podmínky stanovené pro takové zachycení v odstavci 9, 11A nebo 12 IAS 39. Pro nástroje zachycené v souladu s písm. b) bodem i) definice finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty zahrnují zveřejňované údaje podrobný popis okolností tvořících základ oceňovacích nebo účetních nesrovnalostí, které by jinak vznikly. Pro nástroje zachycené v souladu s písm. b) bodem ii) definice finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty zahrnují zveřejňované údaje podrobný popis toho, jak se zachycení v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty shoduje se zdokumentovanou strategií řízení rizik či investiční strategií účetní jednotky;

b) kritéria zařazení finančních aktiv jako realizovatelných finančních aktiv;

c) zda se koupě nebo prodej finančních aktiv s obvyklým termínem dodání účtuje k datu obchodu nebo k datu vypořádání (viz odstavec 38 IAS 39);

d) pokud se ke snížení účetní hodnoty finančního aktiva znehodnoceného úvěrovými ztrátami použije účet opravných položek:

i) kritéria určování toho, kdy se účetní hodnota znehodnoceného finančního aktiva snižuje přímo (nebo přímo zvyšuje v případě zrušení přímého odpisu) a kdy se použije účet opravných položek, a

ii) kritéria odpisu částek zahrnutých do opravných položek proti účetní hodnotě znehodnoceného finančního aktiva (viz odstavec 16);

e) jak se určují čisté zisky nebo čisté ztráty z jednotlivých kategorií finančních nástrojů (viz odst. 20 písm. a)), např. zda čisté zisky nebo čisté ztráty z položek oceněných v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty zahrnují výnosy z úroků nebo dividend;

f) jaká kritéria používá účetní jednotka při určování objektivních důkazů o tom, že došlo ke znehodnocení (viz odst. 20 písm. e));

g) pokud byly smluvně upraveny podmínky finančních aktiv, jež by jinak byly po splatnosti nebo měly sníženou hodnotu, účetní zásady týkající se finančních aktiv, na která se vztahují nově upravené podmínky (viz odst. 36 písm. d)).

Odstavec 113 IAS 1 též vyžaduje od účetních jednotek, aby ve shrnutí významných účetních zásad či jiných částech přílohy zveřejnily rozhodnutí (kromě odhadů), která přijalo vedení v procesu uplatňování účetních zásad účetní jednotky a která mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.

POVAHA A MÍRA RIZIK VYPLÝVAJÍCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ (ODSTAVCE 31–42)

B6. Informace, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 31–42, musí být uvedeny v účetní závěrce nebo začleněny pomocí křížového odkazu na účetní závěrku do jiného výkazu, např. do komentáře vedení nebo do zprávy o rizicích, které mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s účetní závěrkou. Bez informací začleněných formou křížového odkazu je účetní závěrka neúplná.

Kvantitativní zveřejňované údaje (odstavec 34)

B7. Podle odst. 34 písm. a) se vyžaduje zveřejnění souhrnných kvantitativních údajů o míře rizik účetní jednotky na základě informací, jež interně dostávají klíčoví řídící zaměstnanci účetní jednotky. Pokud účetní jednotka používá několik metod pro řízení míry rizik, zveřejní informace s pomocí metody nebo metod, které zajistí nejzávažnější a nejspolehlivější informace. O závažnosti a spolehlivosti pojednává standard IAS 8 *Účetní pravidla a změny v účetních odhadech a chyby*.

B8. Podle odst. 34 písm. c) se vyžaduje zveřejnění informací o koncentraci rizik. Koncentrace rizik vyplývají z finančních nástrojů s podobnými rysy, které jsou podobně ovlivňovány změnami ekonomických a jiných podmínek. Nalezení koncentrací rizik vyžaduje úsudek se zohledněním charakteristik účetní jednotky. Mezi zveřejňované údaje o koncentracích rizik patří:

a) popis toho, jak vedení účetní jednotky určuje koncentrace;

b) popis společných rysů pro jednotlivé koncentrace (např. protistrana, zeměpisná oblast, měna nebo trh) a

c) hodnota odpovídající míře rizik spojené se všemi finančními nástroji se stejnou charakteristikou.

Maximální míra úvěrového rizika (odst. 36 písm. a))

B9. Podle odst. 36 písm. a) se vyžaduje zveřejnění částky, která nejlépe vyjadřuje maximální míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku. V případě finančního aktiva je to obvykle hrubá účetní hodnota snížená o:

a) případné částky započtené v souladu s IAS 32 a

b) případných ztrát ze snížení hodnoty aktiv v souladu s IAS 39.

B10. Mezi činnosti, které vedou ke vzniku úvěrového rizika a s tím spojené maximální míře vystavení úvěrovému riziku, patří mimo jiné:

a) poskytování úvěrů a jiných pohledávek zákazníkům a ukládání vkladů u jiných jednotek. V těchto případech se maximální míra vystavení úvěrovému riziku rovná účetní hodnotě příslušných finančních aktiv;

b) sjednání derivátových kontraktů, např. měnových kontraktů, úrokových swapů a úvěrových derivátů. V případě, že se výsledné aktivum oceňuje reálnou hodnotou, maximální míra vystavení úvěrovému riziku se k rozvahovému dni bude rovnat účetní hodnotě;

c) poskytování finančních záruk. V tomto případě je maximální míra vystavení úvěrovému riziku rovna nejvyšší částce, kterou by účetní jednotka zaplatila, kdyby byla záruka uplatněna, což může být mnohem více než je částka zaúčtovaná jako závazek;

d) vydání úvěrového příslibu, který je neodvolatelný po dobu platnosti ujednání, anebo je odvolatelný pouze v reakci na nějakou významnou negativní změnu. Pokud výstavce nemůže vypořádat úvěrový příslib v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem, maximální míra vystavení úvěrovému riziku se rovná celé výši příslibu. Je to proto, že není jisté, zda nevyčerpaná část nebude vyčerpána někdy v budoucnosti. Ta může být mnohem vyšší než částka zaúčtovaná jako závazek.

Analýza smluvní splatnosti (odst. 39 písm. a))

B11. Při zpracování analýzy smluvní splatnosti finančních závazků, kterou vyžaduje odst. 39 písm. a), použije účetní jednotka pro určení vhodného počtu časových pásem vlastní úsudek. Účetní jednotka může například stanovit tato vhodná časová pásma:

a) do jednoho měsíce;

b) od jednoho do tří měsíců;

c) od tří měsíců do jednoho roku a

d) od jednoho roku do pěti let.

B12. Pokud si protistrana může vybrat, kdy se má částka uhradit, závazek se klasifikuje do nejbližšího termínu, kdy může účetní jednotce vzniknout povinnost plnění. Finanční závazky, které musí účetní jednotka uhradit na požádání (např. netermínové vklady), se zahrnují do nejčasnějšího časového pásma.

B13. Pokud je účetní jednotka zavázána závazek splácet ve splátkách, jednotlivé splátky se zahrnou do nejbližšího období, v němž může účetní jednotce nastat povinnost jejich plnění. Nevyčerpaný úvěrový příslib se např. zahrnuje do časového pásma, v němž se nachází nejbližší datum, kdy lze úvěr čerpat.

B14. Částky zveřejněné v analýze splatnosti představují smluvní nediskontované peněžní toky, například:

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

b) ceny uvedené v dohodách o forwardové koupi finančních aktiv za hotovost;

c) čisté částky za úrokové swapy typu „platba proměnlivé míry a přijetí pevné míry“, za něž se směňují čisté peněžní toky;

d) smluvní částky, jež se mají směnit za derivátový finanční nástroj (např. měnový swap), za který se směňují hrubé peněžní toky, a

e) hrubé úvěrové přísliby.

Takové diskontované peněžní toky se liší od částky zahrnuté do rozvahy, protože částka vykazovaná v rozvaze vychází z diskontovaných peněžních toků.

B15. Bude-li to vhodné, účetní jednotka zveřejní samostatnou analýzu derivátových finančních nástrojů vedle analýzy nederivátových finančních nástrojů v rámci analýzy smluvní splatnosti finančních závazků, kterou požaduje odst. 39 písm. a). Bylo by například vhodné rozlišovat mezi peněžními toky z derivátových a nederivátových finančních nástrojů, jestliže jsou peněžní toky plynoucí z derivátových finančních nástrojů vypořádány v hrubé výši. Je to proto, že hrubé snížení může doprovázet související zvýšení.

B16. Pokud dlužná částka není pevná, zveřejněná částka se stanoví odvolávkou na podmínky existující k rozvahovému dni. Pokud např. dlužná částka kolísá tak, jak se mění některý index, zveřejněná částka může vycházet z hodnoty tohoto indexu k datu účetní závěrky.

Tržní riziko – analýza citlivosti (odstavce 40 a 41)

B17. Ustanovení odst. 40 písm. a) vyžaduje analýzu citlivosti každého druhu tržního rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena. V souladu s odstavcem B3 se účetní jednotka rozhodne, jak shrne informace, aby nabídla celkový obraz o míře rizika ve významně odlišných hospodářských prostředích, aniž by směšovala údaje s různými rysy. Například:

a) účetní jednotka obchodující s finančními nástroji může samostatně zveřejnit tyto informace o finančních nástrojích určených k obchodování a samostatně o finančních nástrojích neurčených k obchodování;

b) účetní jednotka nesmí agregovat svou míru tržního rizika z hyperinflačních oblastí a z oblastí s velmi nízkou inflací.

Pokud je účetní jednotka vystavena pouze jednomu druhu tržního rizika jen v jednom hospodářském prostředí, není povinna zveřejnit rozčleněné informace.

B18. Ustanovení odst. 40 písm. a) vyžaduje, aby z analýzy citlivosti vyplynul vliv přípustných odchylek relevantní proměnné rizika (např. převládajících tržních úrokových měr, měnových kurzů, cen akcií nebo komodit) na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál. Za tím účelem:

a) se od účetních jednotek nevyžaduje, aby zjišťovaly, jaký by byl zisk nebo ztráta za vykazované období, kdyby byly proměnné rizika jiné. Místo toho účetní jednotka zveřejní vliv na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál k datu účetní závěrky za předpokladu, že k rozvahovému dni došlo k přípustné odchylce proměnné příslušného rizika a že se tato změna promítla do míry rizika k tomuto datu. Má-li například účetní jednotka ke konci roku závazek s proměnlivou úrokovou mírou, zveřejní jeho vliv na zisk nebo ztrátu (tj. úrokové náklady) v běžném roce, jestliže se úrokové sazby měnily v rámci přípustné odchylky;

b) od účetních jednotek se nevyžaduje, aby zveřejňovaly vliv na zisk nebo ztrátu při každé změně v rámci přípustné odchylky proměnné příslušného rizika. Postačí zveřejnění informací o vlivu změn v limitech příslušného rozpětí.

B19. Při určování, co je přiměřená odchylka proměnné příslušného rizika, by účetní jednotka měla vzít v úvahu:

a) hospodářské prostředí, v němž podniká. Přípustná odchylka by neměla zahrnovat nepravděpodobné či „nejhorší scénáře“ ani „stresové testy“. Kromě toho, jestliže je míra změny příslušné proměnné rizika stabilní, účetní jednotka nemusí měnit zvolenou přípustnou odchylku proměnné rizika. Předpokládejme např. že úroková míra je 5 % a účetní jednotka určí, že přípustný je pohyb úrokových sazeb o ±50 bazických bodů. Vliv na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily na 4,5 nebo 5,5 %. V dalším období se úrokové sazby zvýšily na 5,5 %. Účetní jednotka se nadále domnívá, že úrokové míry se mohou pohybovat o ±50 bazických bodů (tj. míra změny úrokových sazeb je stabilní). Vliv na zisk nebo ztrátu by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily na 5 % nebo 6 %. Účetní jednotka nemusí revidovat svůj odhad, že přípustná odchylka úrokové sazby je ±50 bazických bodů, pokud neexistuje důkaz, že úrokové sazby jsou výrazně rozkolísanější;

b) jakého časového rozmezí se odhad týká. Z analýzy citlivosti vyplynou účinky odchylek, které se v daném období považují za přípustné, až do příštího zveřejnění těchto informací, což je obvykle příští účetní období.

B20. Odstavec 41 umožňuje účetní jednotce použít analýzu citlivosti, v níž se promítá vzájemná závislost mezi proměnnými rizika, např. metodou ohrožené hodnoty, pokud tuto analýzu použije k řízení míry vystavení finančním rizikům. Platí to i tehdy, pokud se touto metodou oceňuje jen možnost ztráty, nikoli zisku. Taková účetní jednotka vyhoví ustanovením odst. 41 písm. a) tím, že zveřejní typ použitého modelu, hodnoty v riziku (např. zda se tento model opírá o simulace Monte Carlo), vysvětlí způsob fungování modelu a hlavní předpoklady (např. dobu držení a míru spolehlivosti). Účetní jednotky mohou zveřejnit také historické období sledování a úvahy použité na pozorované jevy v daném období, vysvětlení toho, jak se při výpočtech zvažují možnosti a s kterými výkyvy a korelacemi (nebo alternativně simulací rozdělení pravděpodobnosti metodou Monte Carlo) se pracuje.

B21. Účetní jednotka poskytne analýzy citlivosti za podnik jako celek, může také pro různé druhy finančních nástrojů poskytnout různé druhy analýzy citlivosti.

Úrokové riziko

B22. *Úrokové riziko* vzniká z úročených finančních nástrojů vykazovaných v rozvaze (např. úvěry a jiné pohledávky a vydané dluhové nástroje) a z některých finančních nástrojů nevykazovaných v rozvaze (např. některé úvěrové přísliby).

Měnové riziko

B23. *Měnové riziko* (neboli riziko měnových kurzů) vzniká z finančních nástrojů v cizí měně, tj. v jiné než funkční měně, kterou jsou oceňovány v účetnictví. Pro účely toto IFRS platí, že měnové riziko nevzniká z finančních nástrojů, které jsou nepeněžními položkami, ani z finančních nástrojů vedených ve funkční měně účetní jednotky.

B24. Analýza citlivosti se zveřejňuje u každé měny, která může představovat pro účetní jednotku významné riziko.

Jiné cenové riziko

B25. *Jiné cenové riziko* vzniká z finančních nástrojů např. v důsledku změn cen komodit nebo akcií. Aby vyhověla ustanovením odstavce 40, může účetní jednotka zveřejnit účinek poklesu konkrétního indexu akciového trhu, komoditní ceny nebo jiné proměnné rizika. Pokud například účetní jednotka ručí za zbytkovou hodnotu finančních nástrojů, zveřejní růst nebo pokles hodnoty aktiv, jichž se záruka týká.

B26. Držení akcií jiné jednotky a investice do svěřeneckého fondu, který má ve svém portfoliu investice do kapitálových nástrojů, představují dva příklady finančních nástrojů, z nichž vzniká akciové cenové riziko. K dalším příkladům patří forwardové smlouvy a opce k nákupu či prodeji konkrétního počtu kapitálových nástrojů a swapy indexované podle cen akcií. Reálné hodnoty takových finančních nástrojů ovlivňují změny tržních cen podkladových kapitálových nástrojů.

B27. V souladu s odst. 40 písm. a) se citlivost zisku nebo ztráty (vyplývající například z nástrojů oceněných v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty nebo ze snížení hodnoty realizovatelných finančních aktiv) zveřejňuje odděleně od citlivosti vlastního kapitálu (vyplývající například z nástrojů klasifikovaných jako realizovatelné).

B28. Finanční nástroje, které účetní jednotka klasifikuje jako kapitálové nástroje, se nepřeceňují. Riziko ceny vlastních akcií nemá u těchto nástrojů vliv na hospodářský výsledek ani na vlastní kapitál. V souladu s tím se nevyžaduje ani analýza citlivosti.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 8

Provozní segmenty

HLAVNÍ ZÁSADA

1. Účetní jednotka zveřejní ve své účetní závěrce informace, které uživatelům umožní posoudit povahu a finanční dopady podnikatelských aktivit, jimiž se daná účetní jednotka zabývá, a ekonomického prostředí, v němž působí.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento IFRS se vztahuje na:

   a) individuální účetní závěrku účetní jednotky:

      i) jejíž dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

      ii) která předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu, a

   b) konsolidovanou účetní závěrku skupiny s mateřským podnikem:

      i) jehož dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

      ii) který předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jinému regulačnímu orgánu pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu.

3. Pokud se účetní jednotka, která nemusí používat tento IFRS, rozhodne zveřejnit informace o segmentech, jež nejsou v souladu s tímto IFRS, neoznačí takovéto údaje jako informace o segmentech.

4. Obsahuje-li účetní závěrka konsolidovanou účetní závěrku mateřského podniku, na nějž se vztahuje oblast působnosti tohoto IFRS, jakož i individuální účetní závěrku mateřského podniku, informace o segmentech se vyžadují pouze v konsolidované účetní závěrce.

PROVOZNÍ SEGMENTY

5. Provozním segmentem je složka účetní jednotky:

   a) která se zabývá podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž mohou vzniknout výnosy a náklady (včetně výnosů a nákladů spojených s transakcemi s jinou složkou téže účetní jednotky);

   b) jejíž provozní výsledky jsou pravidelně ověřovány vedoucí osobou účetní jednotky s pravomocí rozhodovat o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posuzovat jeho výkonnost, a

   c) pro niž jsou dostupné samostatné finanční údaje.

   Provozní segment se může zabývat podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž však musí dosahovat výnosů, provozními segmenty mohou být např. i činnosti spojené se zakládáním podniku před dosažením výnosů.

6. Ne každá část účetní jednotky je nutně provozním segmentem či jeho částí. Např. ústředí společnosti nebo některá provozní oddělení nemusí dosahovat výnosů či mohou dosahovat pouze výnosů spojených s činnostmi účetní jednotky a nejsou provozními segmenty. Pro účely tohoto IFRS se za provozní segmenty nepovažují plány účetní jednotky týkající se požitků po skončení pracovního poměru.

7. Výraz „vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí“ označuje funkci, ne nutně manažera s určitým označením. Touto funkcí je přidělovat prostředky provozním segmentům dané účetní jednotky a posuzovat jejich výkonnost. Často je vedoucí osobou účetní jednotky s rozhodovací pravomocí její výkonný ředitel nebo vedoucí provozní pracovník, může to však být i skupina výkonných ředitelů či jiných osob.

8. U mnoha účetních jednotek jsou jejich provozní segmenty jednoznačně vymezeny třemi charakteristikami provozních segmentů popsanými v odstavci 5. Účetní jednotka však může vypracovávat zprávy, v nichž jsou její podnikatelské aktivity prezentovány různými způsoby. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí používá více než jeden soubor informací o segmentech, jeden soubor složek vymezujících provozní segmenty dané účetní jednotky mohou identifikovat i jiné faktory, včetně povahy podnikatelských aktivit každé složky, existence manažerů, kteří jsou za tyto segmenty odpovědni, a informací předkládaných představenstvu.

9. Obecně má každý provozní segment manažera, který je přímo odpovědný vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí a který s touto osobou pravidelně projednává provozní činnosti, finanční výsledky, prognózy nebo plány pro daný segment. Výraz „manažer segmentu" označuje funkci, ne nutně manažera s určitým označením. U některých provozních segmentů může být vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí rovněž manažerem segmentu. Jeden manažer může být manažerem segmentu pro více než jeden provozní segment. Pokud se charakteristiky popsané v odstavci 5 vztahují na více než jeden soubor složek organizace, existuje však pouze jeden soubor, za nějž jsou odpovědní manažeři segmentu, tento soubor složek představuje provozní segmenty.

10. Charakteristiky uvedené v odstavci 5 se mohou vztahovat na dva či více překrývajících se souborů složek, za něž odpovídají manažeři. Na tuto strukturu se někdy odkazuje jako na maticovou formu organizace. V některých účetních jednotkách jsou například určití manažeři odpovědní za různé skupiny výrobků a služeb na celém světě, zatímco ostatní manažeři odpovídají za určité zeměpisné oblasti. Vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí pravidelně ověřuje provozní výsledky obou souborů složek a pro oba soubory jsou k dispozici finanční údaje. V tomto případě účetní jednotka stanoví, který soubor složek představuje provozní segmenty, a to s odkazem na hlavní zásadu.

POVINNĚ VYKAZOVANÉ SEGMENTY

11. Účetní jednotka vykazuje samostatně informace o každém provozním segmentu, který:

    a) byl vymezen v souladu s odstavci 5–10 nebo vyplývá z agregace dvou či více těchto segmentů v souladu s odstavcem 12 a

    b) překračuje kvantitativní limity uvedené v odstavci 13.

    Odstavce 14–19 specifikují další situace, kdy se informace o jednotlivých provozních segmentech vykazují samostatně.

Kritéria pro agregaci

12. Provozní segmenty často vykazují obdobnou dlouhodobou finanční výkonnost, mají-li obdobné ekonomické charakteristiky. Například u dvou provozních segmentů se očekávají obdobné dlouhodobé průměrné hrubé marže, jsou-li jejich ekonomické charakteristiky obdobné. Dva nebo více provozních segmentů lze agregovat do jednoho provozního segmentu, pokud je tato agregace v souladu s hlavní zásadou tohoto IFRS, segmenty mají obdobné ekonomické charakteristiky a jsou si podobné v každém z těchto hledisek:

    a) charakter výrobků a služeb;

    b) charakter výrobního procesu;

    c) typy nebo třídy odběratelů výrobků a služeb;

    d) použité metody distribuce výrobků nebo poskytování služeb a

    e) pokud to přichází v úvahu, charakter podmínek regulace, např. bankovnictví, pojišťovnictví nebo veřejně prospěšných společností.

Kvantitativní limity

13. Účetní jednotka vykazuje samostatně informace o provozním segmentu, který splňuje kterýkoliv z těchto kvantitativních limitů:

    a) jeho vykazované výnosy, včetně prodejů externím odběratelům a prodejů nebo převodů mezi jednotlivými segmenty, tvoří 10 procent a více součtu výnosů, vnitřních a externích, všech provozních segmentů;

    b) absolutní částka jeho vykázaného zisku nebo ztráty tvoří 10 procent a více i) součtu vykázaného zisku všech provozních segmentů, jež nevykázaly ztrátu, a ii) součtu vykázaných ztrát všech provozních segmentů, jež vykázaly ztrátu, podle toho, který součet je větší;

c) jeho aktiva tvoří 10 procent a více součtu aktiv všech provozních segmentů.

Provozní segmenty, které nesplňují kterýkoliv z těchto kvantitativních limitů, je možno považovat za povinně vykazované a samostatně zveřejňované, pokud se vedení domnívá, že by informace o segmentech byly užitečné pro uživatele účetní závěrky.

14. Účetní jednotka může spojovat informace o provozních segmentech, které nesplňují kvantitativní limity, s informacemi o ostatních provozních segmentech nesplňujících kvantitativní limity za účelem vytvoření povinně vykazovaného segmentu pouze tehdy, mají-li provozní segmenty obdobné ekonomické charakteristiky a shodnou většinu kritérií pro agregaci uvedených v odstavci 12.

15. Jestliže celkové externí výnosy vykazované provozními segmenty činí méně než 75 procent celkových výnosů účetní jednotky, vymezují se další provozní segmenty jako povinně vykazované (i když nesplňují kritéria stanovená v odstavci 13), dokud do povinně vykazovaných segmentů není zahrnuto alespoň 75 procent výnosů účetní jednotky.

16. V odsouhlasení podle odstavce 28 se informace o ostatních podnikatelských aktivitách a provozních segmentech, které nejsou povinně vykazované, sloučí a zveřejní v kategorii „všechny ostatní segmenty“ odděleně od ostatních dorovnávacích položek. Zdroje výnosů zahrnutých do kategorie „všechny ostatní segmenty“ je nutno popsat.

17. Jestliže vedení usoudí, že provozní segment vymezený jako povinně vykazovaný segment v bezprostředně předcházejícím období bude významný i v budoucnosti, informace o tomto segmentu budou v běžném období i nadále vykazovány samostatně, a to i tehdy, jestliže daný segment již nesplňuje kritéria pro povinné vykazování uvedená v odstavci 13.

18. Jestliže je segment v souladu s kvantitativními limity nově vymezen jako povinně vykazovaný v běžném období, je třeba údaje o tomto segmentu za předcházející období uváděné pro srovnání přepočíst za účelem zobrazení nového povinně vykazovaného segmentu jako samostatného segmentu, a to i v případě, že tento segment v minulém období nesplňoval kritéria pro povinné vykazování uvedená v odstavci 13, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.

19. Pro počet povinně vykazovaných segmentů, o nichž účetní jednotka zveřejňuje informace samostatně, může existovat určitý vhodný limit, při jehož překročení mohou být informace o segmentech příliš podrobné. Ačkoliv žádný přesný limit nebyl stanoven, v případě, že počet segmentů, které jsou povinně vykazovanými segmenty podle odstavců 13–18, vzroste nad deset, účetní jednotka by měla zvážit, zda bylo dosaženo vhodného limitu.

ZVEŘEJNĚNÍ

20. Účetní jednotka zveřejní ve své účetní závěrce informace, které uživatelům umožní posoudit povahu a finanční dopady podnikatelských aktivit, jimiž se daná účetní jednotka zabývá, a ekonomického prostředí, v němž působí.

21. Při uskutečňování zásady uvedené v odstavci 20 zveřejňuje účetní jednotka níže uvedené informace pro každé období, za něž předkládá výsledovku:

a) všeobecné informace uvedené v odstavci 22;

b) informace o vykazovaném zisku nebo ztrátě segmentu, včetně specifikovaných výnosů a nákladů zahrnutých do vykazovaného zisku nebo ztráty segmentu, o aktivech a pasivech segmentu a o způsobu oceňování, jak je uvedeno v odstavcích 23–27, a

c) odsouhlasení součtů výnosů jednotlivých segmentů, jejich vykazovaného zisku nebo ztráty, aktiv a pasiv a ostatních významných položek segmentů s odpovídajícími částkami účetní jednotky, jak je uvedeno v odstavci 28.

Odsouhlasení částek v rozvaze pro povinně vykazované segmenty s částkami v rozvaze účetní jednotky se vyžaduje ke každému rozvahovému dni. Údaje za minulé období se přepočítají podle odstavců 29 a 30.

Všeobecné informace

22. Účetní jednotka zveřejní tyto všeobecné informace:

a) faktory použité k vymezení povinně vykazovaných segmentů účetní jednotky, včetně základu organizace (např. zda se vedení rozhodlo organizovat účetní jednotku na základě rozdílů ve výrobcích a službách, zeměpisných oblastech, regulačním prostředí nebo na základě kombinace faktorů a zda byly provozní segmenty agregovány), a

b) typy výrobků a služeb, z nichž jednotlivé povinně vykazované segmenty odvozují své příjmy.

Informace o zisku nebo ztrátě, aktivech a pasivech

23. Účetní jednotka uvádí pro každý povinně vykazovaný segment vyčíslený zisk nebo ztrátu a celková aktiva. Účetní jednotka uvádí pro každý povinně vykazovaný segment oceněná pasiva, je-li tento údaj pravidelně předkládán vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí. Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka zveřejňuje rovněž níže uvedené informace, jsou-li specifikované částky zahrnuty do vyčísleného zisku nebo ztráty segmentu a ověřovány vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí nebo jsou-li jinak pravidelně předkládány této osobě, a to i v případě, že nejsou zahrnuty do vyčísleného zisku nebo ztráty segmentu:

a) výnosy od externích odběratelů;

b) výnosy z transakcí s ostatními provozními segmenty téže účetní jednotky;

c) úrokové výnosy;

d) úrokové náklady;

e) odpisy a amortizace;

f) významné položky příjmů a nákladů zveřejňované v souladu s odstavcem 86 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*;

g) podíly účetní jednotky na zisku nebo ztrátě přidružených a společných podniků zachycených ekvivalenční metodou;

h) daňový náklad nebo výnos a

i) významné nepeněžní položky mimo odpisů a amortizace.

Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka vykazuje úrokové výnosy odděleně od úrokových nákladů, nepochází-li většina výnosů segmentu z úroků a pokud se vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí při posuzování výkonnosti segmentu a vydávání rozhodnutí o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, nespoléhá především na čisté úrokové výnosy. V tomto případě účetní jednotka může vykazovat úrokový výnos segmentu očištěný od úrokových nákladů a informovat o této skutečnosti.

24. Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka zveřejní níže uvedené informace, jsou-li specifikované částky zahrnuty do oceněných aktiv segmentu ověřovaných vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí nebo jinak pravidelně předkládaných této osobě, a to i v případě, že nejsou zahrnuty do oceněných aktiv segmentu:

a) částka investic do přidružených a společných podniků zachycená ekvivalenční metodou a

b) částky přírůstků dlouhodobých aktiv ([1]) jiných než finanční nástroje, odložené daňové pohledávky, aktiva v podobě požitků po skončení pracovního poměru (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* odstavce 54–58) a nároky vzniklé na základě pojistných smluv.

OCEŇOVÁNÍ

25. Částkou každé vykazované položky segmentu je vyčíslený údaj předložený vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí za účelem vydání rozhodnutí o přidělení prostředků danému segmentu a posouzení jeho výkonnosti. Úpravy a vyloučení provedené při sestavování účetní závěrky účetní jednotky a rozvržení výnosů, nákladů a zisků nebo ztrát jsou zahrnuty do vyčíslení vykazovaného zisku nebo ztráty segmentu pouze tehdy, jsou-li zahrnuty do vyčísleného zisku nebo ztráty segmentu, které používá vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí. Obdobně se pro daný segment vykazují pouze aktiva a pasiva, která jsou zahrnuta do oceněných aktiv a pasiv segmentu, které používá vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí. Jsou-li k vykazovanému zisku nebo ztrátě segmentu, jeho aktivům nebo pasivům alokovány částky, tyto částky se alokují přiměřeně.

26. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí používá při posuzování výkonnosti segmentu a rozhodování o přidělení prostředků pouze jeden údaj o zisku nebo ztrátě provozního segmentu a o jeho aktivech nebo pasivech, vykazují se zisk nebo ztráta segmentu, jeho aktiva a pasiva u těchto údajů. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací

([1]) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidity jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž návratnost se předpokládá delší než 12 měsíců po rozvahovém dni.

pravomocí používá více než jeden údaj o zisku nebo ztrátě provozního segmentu, jeho aktivech nebo pasivech, jsou vykazovanými údaji ty informace, u nichž má vedení za to, že jsou stanoveny podle zásad oceňování, jež jsou nejvíce v souladu se zásadami použitými při oceňování příslušných částek v účetní závěrce účetní jednotky.

27. Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka vysvětlí vyčíslení zisku nebo ztráty segmentu a ocenění jeho aktiv a pasiv. Účetní jednotka zveřejní alespoň tyto informace:

a) bázi účetnictví pro veškeré transakce mezi povinně vykazovanými segmenty;

b) povahu všech rozdílů mezi vyčíslením zisku nebo ztráty povinně vykazovaných segmentů a ziskem nebo ztrátou účetní jednotky před daňovým nákladem nebo výnosem a ukončenými činnostmi (nejsou-li zjevné z odsouhlasení podle odstavce 28). Tyto rozdíly mohou zahrnovat účetní postupy a postupy alokace nákladů vzniklých na centrální úrovni, které jsou nezbytné pro pochopení informací o vykazovaném segmentu;

c) povahu všech rozdílů mezi oceněním aktiv povinně vykazovaných segmentů a aktiv účetní jednotky (nejsou-li zjevné z odsouhlasení podle odstavce 28). Tyto rozdíly mohou zahrnovat účetní postupy a postupy alokace společně používaných aktiv, které jsou nezbytné pro pochopení informací o vykazovaném segmentu;

d) povahu všech rozdílů mezi oceněním pasiv povinně vykazovaných segmentů a pasiv účetní jednotky (nejsou-li zjevné z odsouhlasení podle odstavce 28). Tyto rozdíly mohou zahrnovat účetní postupy a postupy alokace společně používaných pasiv, které jsou nezbytné pro pochopení informací o vykazovaném segmentu;

e) povahu všech změn metod oceňování použitých k určení zisku nebo ztráty vykazovaného segmentu oproti minulému období a případný účinek těchto změn na vyčíslení zisku nebo ztráty segmentu;

f) povahu a účinek všech nesymetrických alokací na povinně vykazované segmenty. Účetní jednotka může např. alokovat na segment odpisové náklady, aniž byla tomuto segmentu přiřazena příslušná odepisovatelná aktiva.

Sesouhlasení

28. Účetní jednotka odsouhlasí veškeré tyto údaje:

a) součet výnosů povinně vykazovaných segmentů s výnosy účetní jednotky;

b) součet vyčísleného zisku nebo ztráty povinně vykazovaných segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky před daňovým nákladem (daňovým výnosem) a ukončenými činnostmi. Pokud však účetní jednotka alokuje na povinně vykazované segmenty takové položky, jako je daňový náklad (daňový výnos), může odsouhlasit součet vyčísleného zisku nebo ztráty segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky po těchto položkách;

c) součet aktiv povinně vykazovaných segmentů s aktivy účetní jednotky;

d) součet pasiv povinně vykazovaných segmentů s pasivy účetní jednotky, jsou-li pasiva segmentu vykazována v souladu s odstavcem 23;

e) součet částek veškerých dalších významných položek zveřejněných informací za povinně vykazované segmenty s příslušnou částkou za účetní jednotku.

Veškeré významné dorovnávací položky jsou vymezeny a popsány samostatně. Je nutno např. samostatně vymezit a popsat částku každé významné úpravy nezbytné k odsouhlasení zisku nebo ztráty povinně vykazovaných segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky vyplývající z různých účetních postupů.

Přehodnocení dříve vykázaných informací

29. Pokud účetní jednotka změní strukturu své vnitřní organizace tak, že dojde ke změně složení povinně vykazovaných segmentů, je nutno přepočítat příslušné údaje za předchozí období, včetně mezitímních období, ledaže tyto informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké. Zjištění, zda informace nejsou dostupné a zda by náklady na jejich vypracování byly příliš vysoké, se provede za každou jednotlivou zveřejňovanou položku. Po změně složení povinně vykazovaných segmentů účetní jednotka zveřejní, zda provedla přepočet příslušných položek informací o jednotlivých segmentech za předchozí období.

30. Jestliže účetní jednotka změnila strukturu své vnitřní organizace tak, že došlo ke změně složení povinně vykazovaných segmentů a jestliže informace o jednotlivých segmentech za předchozí období, včetně mezitímních období, nejsou přepočítány tak, aby odrážely změny, účetní jednotka zveřejní v roce, v němž ke změně dojde, informace o segmentu za běžné období na starém i novém základě tvorby segmentů, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ O CELÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE

31. Odstavce 32–34 se vztahují na všechny účetní jednotky podléhající tomuto IFRS, včetně účetních jednotek, které mají jediný povinně vykazovaný segment. Některé podnikatelské činnosti účetních jednotek nejsou organizovány na základě rozdílů v příslušných výrobcích a službách nebo rozdílů v zeměpisných oblastech činností. Takovéto povinně vykazované segmenty účetní jednotky mohou vykazovat výnosy ze širokého spektra v zásadě odlišných výrobků a služeb nebo v zásadě stejné výrobky a služby může poskytovat více než jeden z jejích povinně vykazovaných segmentů. Obdobně mohou povinně vykazované segmenty účetní jednotky držet aktiva v různých zeměpisných oblastech a vykazovat výnosy od odběratelů z různých zeměpisných oblastí nebo ve stejné zeměpisné oblasti může působit více než jeden z jejích povinně vykazovaných segmentů. Informace vyžadované podle odstavců 32–34 se uvádějí pouze tehdy, nejsou-li poskytnuty jako součást informací o povinně vykazovaných segmentech podle požadavků tohoto IFRS.

Informace o výrobcích a službách

32. Účetní jednotka vykazuje výnosy od externích odběratelů pro každý výrobek a službu či pro každou skupinu obdobných výrobků a služeb, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké, v tomto případě zveřejní informaci o této skutečnosti. Částky vykazovaných výnosů jsou založeny na finančních údajích použitých k sestavení účetní závěrky jednotky.

Informace o zeměpisných oblastech

33. Účetní jednotka uvede následující zeměpisné informace, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké:

a) výnosy od externích odběratelů i) přiřazené zemi domicilu účetní jednotky a ii) přiřazené všem ostatním cizím zemím celkem, z nichž účetní jednotce plynou výnosy. Jsou-li výnosy od externích odběratelů přiřazené jednotlivé cizí zemi významné, zveřejní se informace o těchto výnosech samostatně. Účetní jednotka zveřejní informace o základu pro alokování výnosů od externích odběratelů na jednotlivé země;

b) dlouhodobá aktiva ([1]) jiná než finanční nástroje, odložené daňové pohledávky, aktiva v podobě požitků po skončení pracovního poměru a nároky vzniklé na základě pojistných smluv i) umístěná v zemi domicilu účetní jednotky a ii) umístěná ve všech ostatních cizích zemích celkem, v nichž účetní jednotka drží aktiva. Jsou-li aktiva v jednotlivé cizí zemí významná, informace o těchto aktivech se zveřejní samostatně.

Vykazované částky jsou založeny na finančních údajích použitých k sestavení účetní závěrky účetní jednotky. Nejsou-li potřebné informace dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké, zveřejní se informace o této skutečnosti. Kromě informací vyžadovaných podle tohoto odstavce může účetní jednotka uvést dílčí součty zeměpisných informací o skupinách zemí.

Informace o hlavních odběratelích

34. Účetní jednotka poskytne informace o tom, nakolik je závislá na svých hlavních odběratelích. Jestliže výnosy z transakcí s jedním externím odběratelem činí 10 procent a více výnosů účetní jednotky, účetní jednotka zveřejní informaci o této skutečnosti, celkovou částku výnosů od každého takového odběratele a identifikaci segmentu nebo segmentů vykazujících výnosy. Účetní jednotka nemusí zveřejňovat informace o totožnosti hlavního odběratele nebo o částce výnosů, kterou jednotlivé segmenty u tohoto odběratele vykazují. Pro účely tohoto IFRS se za jednoho odběratele považuje skupina subjektů, o nichž je vykazující účetní jednotce známo, že jsou pod společnou kontrolou, a správní orgány (ústřední, jednotlivých států, provincií, územních celků, místní nebo zahraniční) a subjekty, o nichž je vykazující účetní jednotce známo, že je tyto správní orgány kontrolují.

([1]) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž návratnost se předpokládá delší než 12 měsíců po rozvahovém dni.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

35. Účetní jednotka použije tento IFRS v roční účetní závěrce za období počínající 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Jestliže účetní jednotka použije tento IFRS ve své účetní závěrce za období před 1. lednem 2009, zveřejní informaci o této skutečnosti.

36. Informace o jednotlivých segmentech za předchozí roky, které jsou uvedeny jako srovnávací informace pro první rok používání tohoto standardu, se přepočítají, aby splňovaly požadavky tohoto IFRS, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 14

37. Tento IFRS nahrazuje IAS 14 *Vykazování podle segmentů*.

Dodatek A

Definovaný výraz

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Provozní segment — Provozním segmentem je složka účetní jednotky:

a) která se zabývá podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž mohou vzniknout výnosy a náklady (včetně výnosů a nákladů spojených s transakcemi s jinou složkou téže účetní jednotky);

b) jejíž provozní výsledky jsou pravidelně ověřovány vedoucí osobou účetní jednotky s rozhodovací pravomocí za účelem rozhodnutí o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posouzení jeho výkonnosti, a

c) pro niž jsou dostupné samostatné finanční údaje.

IFRIC INTERPRETACE 1

Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění revize z roku 2003),

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 23 *Výpůjční náklady*,

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění novely z roku 2004),

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

VÝCHODISKA

1. Mnohé subjekty jsou povinny demontovat, odstranit a uvést do původního stavu položky pozemků, budov a zařízení. V této interpretaci se takovéto závazky nazývají „ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobné závazky“. Podle IAS 16 zahrnuje položka pozemku, budovy a zařízení počáteční odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a na uvedení místa, kde se nalézá, do původního stavu. Tento závazek přechází na jednotku buď při nabytí položky, nebo v důsledku jejího používání po určitou dobu s cílem jiným, než je vytvoření zásob. IAS 37 obsahuje požadavky pro oceňování ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobné závazky. Tato interpretace stanoví pravidla pro vykázání dopadů změn při oceňování existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo jiného obdobného závazku.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

   a) považovány za součást ceny položky pozemku, budovy a zařízení v souladu s IAS 16 a

   b) považovány za závazek v souladu s IAS 37.

   Například ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo obdobný závazek mohou nastat při ukončení provozu v budově, nápravě škody na životním prostředí v těžebním průmyslu nebo odstranění zařízení.

PŘEDMĚT SPORU

3. Tato interpretace se zabývá tím, jak by se měl vykázat dopad následujících událostí, jež mají vliv na ocenění existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo obdobný závazek:

   a) změna v odhadovaném odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch (např. peněžní toky), která se požaduje pro vypořádání závazku;

   b) změna v současné tržní diskontní sazbě tak, jak je definována v odstavci 47 IAS 37 (zahrnuje změny v časové hodnotě peněz a rizika spojená s konkrétním závazkem), a

   c) zvýšení, která odrážejí plynutí času (nazývané někdy také „odvíjení diskontu“).

ŘEŠENÍ

4. Změny v ocenění existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobném závazku, jež vyplývají ze změn v odhadovaném časovém plánu nebo ze změn v částce odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch, jež jsou požadovány pro vyrovnání závazku, nebo ze změny v diskontní sazbě budou vykázány podle odstavců 5–7 níže.

5. Pokud se oceňuje související aktivum za použití modelu oceňování pořizovacími náklady:

   a) podle písmene b), změny v závazku budou připočteny k pořizovacím nákladům souvisejícího aktiva v běžném období nebo od nich odečteny;

b) částka odečtená od pořizovací ceny aktiva nepřekročí jeho účetní hodnotu. Jestliže snížení závazku překročí účetní hodnotu aktiva, přebytek bude okamžitě vykázán v hospodářském výsledku;

c) jestliže má úprava za následek navýšení pořizovacího nákladu aktiva, posoudí účetní jednotka, zda to není signálem, že nová účetní hodnota nebude plně zpětně získatelná. Pokud se jedná o takovýto signál, ověří účetní jednotka snížení hodnoty aktiva tím, že odhadne zpětně získatelnou částku a zaúčtuje veškeré ztráty ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36.

6. Pokud se oceňuje související aktivum za použití modelu přeceňování:

a) změny v závazku mění dříve vykázaný přírůstek z přecenění nebo deficit u tohoto aktiva tak, že:

i) snížení závazku bude (podle písmene b)) zúčtováno přímo ve prospěch přírůstku z přecenění ve vlastním kapitálu kromě takového případu, kdy bude vykázáno v hospodářském výsledku v takovém rozsahu, který zruší deficit z přecenění u aktiva, který byl dříve v hospodářském výsledku vykázán;

ii) zvýšení závazku bude vykázáno v hospodářském výsledku kromě takového případu, kdy bude účtováno přímo na vrub přírůstku z přecenění ve vlastním kapitálu v rozsahu jakéhokoli kreditního zůstatku, který existuje v přírůstku z přecenění u této položky;

b) jestliže snížení závazku překročí účetní hodnotu, která by byla uznána, pokud by byla položka vedena v modelu oceňování pořizovacími náklady, tento přebytek bude vykázán okamžitě v hospodářském výsledku;

c) změna v závazku signalizuje, že položka možná bude muset být přeceněna, aby bylo zajištěno, že účetní hodnota se významně neliší od hodnoty, která by byla stanovena za použití reálné hodnoty v rozvahový den. Veškerá tato přecenění budou vzata v úvahu při stanovení částek, které se přenesou do hospodářského výsledku a vlastního kapitálu v souladu s písmenem a). Pokud je přecenění nutné, přecení se veškeré položky této skupiny;

d) IAS 1 vyžaduje zveřejnění ve výkazu změn ve vlastním kapitálu pro každou položku výnosu nebo nákladu, jež je uplatněna přímo ve vlastním kapitálu. V souladu s tímto požadavkem bude změna v přírůstku z přecenění vyplývající ze změny v závazku samostatně identifikována a zveřejněna jako taková.

7. Upravená odepsatelná částka položky je odepisována během své doby použitelnosti. Proto jakmile související položka dospěje ke konci své doby použitelnosti, veškeré následné změny v závazku budou vykázány v hospodářském výsledku tak, jak k nim bude docházet. Toto platí jak v modelu oceňování pořizovacími náklady, tak v modelu přecenění.

8. Periodické odvíjení diskontu se vykazuje v hospodářském výsledku jako finanční náklad tak, jak k nim bude docházet. Povolené alternativní řešení aktivace podle IAS 23 není dovoleno.

DATUM ÚČINNOSTI

9. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. září 2004 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tuto interpretaci v období před 1. zářím 2004, pak tuto skutečnost zveřejní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

10. Změny v účetních pravidlech budou vykázány podle požadavků IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* ([1]).

([1]) Pokud účetní jednotka nepoužije tuto interpretaci podle novelizované verze standardu IAS 8 již pro období před 1. lednem 2005, pak by měla postupovat podle požadavků předchozí verze IAS 8, který se nazýval *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

IFRIC INTERPRETACE 2

Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

ODKAZY

— IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (ve znění roku 2003) ([1]),

— IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (ve znění roku 2003).

VÝCHODISKA

1. Družstva a jiné podobné účetní jednotky jsou vytvářeny skupinami osob za účelem uspokojování ekonomických nebo společenských potřeb. Národní práva typicky definují družstvo jako společenství usilující o prosazování ekonomického pokroku cestou společné podnikatelské činnosti (princip svépomoci). Členské nároky v družstvech jsou často charakterizovány jako členské podíly, členské jednotky nebo podobně – dále jsou uváděny jako „členské podíly".

2. IAS 32 stanoví zásady pro klasifikaci finančních nástrojů na finanční závazky nebo vlastní kapitál. Tyto zásady se použijí zejména na nástroje s prodejní opcí, které držiteli umožňují předat takové nástroje emitentovi za peníze nebo jiný finanční nástroj. Použití této zásady na členské podíly v družstevních účetních jednotkách a na podobné nástroje je obtížné. Někteří uživatelé Mezinárodních standardů účetního výkaznictví žádali o pomoc při objasnění, jak použít zásady IAS 32 na členské podíly a podobné nástroje, které mají určité znaky, a okolnosti, za nichž tyto znaky ovlivňují klasifikaci na závazky nebo na vlastní kapitál.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Tato interpretace se použije na finanční nástroje v rozsahu působnosti IAS 32, včetně finančních nástrojů emitovaných členům družstevních účetních jednotek, které dokládají vlastnický podíl členů na takové účetní jednotce. Tato interpretace se nepoužije na finanční nástroje, které budou nebo mohou být vypořádány vlastním kapitálovým nástrojem této účetní jednotky.

PŘEDMĚT SPORU

4. Mnohé finanční nástroje, včetně členských podílů, mají vlastnosti vlastního kapitálu, včetně hlasovacích práv a práv účastnit se na rozdělování dividend. Některé finanční nástroje dávají držiteli právo požadovat zpětný odkup za peníze nebo jiné finanční aktivum, ale mohou obsahovat nebo podléhat omezení možnosti umoření tohoto finančního nástroje. Jak mají být vyhodnoceny takovéto podmínky zpětného odkupu při určení, zda bude finanční nástroj klasifikován jako závazek nebo vlastní kapitál?

ŘEŠENÍ

5. Smluvní právo držitele finančního nástroje (včetně členských podílů družstevních účetních jednotek) požadovat zpětný odkup samo o sobě nezakládá požadavek klasifikovat finanční nástroj jako finanční závazek. Účetní jednotka spíše musí při určení klasifikace finančního nástroje za finanční závazek nebo vlastní kapitál vzít v úvahu veškeré podmínky a okolnosti tohoto finančního nástroje. Tyto podmínky a okolnosti zahrnují příslušné místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky platné k datu klasifikace, nikoli však očekávané budoucí změny takových zákonů, předpisů nebo stanov.

6. Členské podíly, které by byly klasifikovány jako vlastní kapitál, pokud by členové neměli právo požadovat zpětný odkup, jsou vlastním kapitálem, pokud je splněna jedna z podmínek popsaných v odstavcích 7 a 8. Vklady splatné na požádání, včetně běžných účtů, depozitních účtů a podobných kontraktů, které vznikají, když členové vystupují jako zákazníci, jsou finančními závazky účetní jednotky.

7. Členské podíly jsou vlastním kapitálem, pokud má účetní jednotka nepodmíněné právo odepřít zpětný odkup členských podílů.

8. Místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky mohou klást různé typy zákazů týkajících se zpětného odkupu členských podílů, například nepodmíněné zákazy nebo zákazy založené na kritériu likvidity. Je-li zpětný odkup nepodmíněně zakázán místními zákony, předpisy nebo stanovami účetní jednotky, členské podíly jsou vlastním kapitálem. Avšak ustanovení v místních zákonech, předpisech nebo stanovách účetní jednotky, která zakazují zpětný odkup pouze, jsou-li splněny (nebo nesplněny) podmínky – jako např. požadavek zachování likvidity – nevedou k tomu, aby členské podíly byly vlastním kapitálem.

([1]) V srpnu 2005 se IAS 32 změnilo na IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

9. Nepodmíněný zákaz může být absolutní, pak jsou všechny zpětné odkupy zakázány. Nepodmíněný zákaz může být dílčí, pak zakazuje zpětný odkup členských podílů, jestliže by zpětný odkup mohl způsobit, že počet členských podílů nebo částka vloženého kapitálu z členských podílů klesne pod určitou úroveň. Členské podíly nad rámec zákazu zpětného odkupu jsou závazky, pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo zamítnout zpětný odkup tak, jak je popsáno v odstavci 7. V některých případech mohou být počet podílů nebo částka vloženého kapitálu podléhajících zákazu zpětného odkupu čas od času změněny. Taková změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem.

10. K původnímu uznání účetní jednotka ocení svůj finanční závazek ze zpětného odkupu reálnou hodnotou. V případě členských podílů charakteru zpětného odkupu účetní jednotka nevyčíslí reálnou hodnotu finančního závazku ze zpětného odkupu nižší, než je maximální splatná částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu v jejích stanovách nebo použitelných právních normách diskontovaná od prvého data, od něhož by tato částka mohla být požadována k proplacení (viz příklad 3).

11. Jak je požadováno odstavcem 35 IAS 32, podíly vyplácené držitelům kapitálových nástrojů jsou vykázány přímo ve vlastním kapitálu, očištěny o jakýkoli prospěch z daně ze zisku. Úroky, dividendy a jiné výdělky spjaté s finančními nástroji klasifikovanými jako finanční závazky jsou náklady bez ohledu na to, zda jsou tyto vyplacené částky právně charakterizovány jako dividendy, úroky nebo jinak.

12. Dodatek, který je nedílnou součástí této dohody, poskytuje příklady aplikace této dohody.

ZVEŘEJNĚNÍ

13. Pokud změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem, zveřejní účetní jednotka samostatně částku, termín a důvod tohoto přesunu.

DATUM ÚČINNOSTI

14. Datum účinnosti a přechodná ustanovení této interpretace jsou tytéž jako pro IAS 32 (ve znění z roku 2003). Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období počínající před 1. lednem 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit. Tato interpretace bude aplikována retrospektivně.

Dodatek

Příklady použití této dohody

Tento dodatek je nedílnou součástí této interpretace.

A1. Tento dodatek vysvětluje sedm příkladů aplikace dohody z této IFRIC. Příklady nepředstavují úplný výčet; možné jsou i jiné případy. Každý příklad předpokládá, že neexistují jiné podmínky než ty, které jsou vymezeny v zadání příkladu, na jejichž základě by mohlo být požadováno, aby byl finanční nástroj klasifikován jako finanční závazek.

NEPODMÍNĚNÉ PRÁVO ODMÍTNOUT ZPĚTNÝ ODKUP (odstavec 7)

Příklad 1

Zadání

A2. Stanovy účetní jednotky stanoví, že zpětné odkupy jsou prováděny na základě volné úvahy účetní jednotky. Tyto stanovy dále nerozvádí nebo neomezují toto rozhodnutí. V minulosti účetní jednotka nikdy neodmítla zpětný odkup členských podílů, i když představenstvo má právo tak učinit.

Klasifikace

A3. Účetní jednotka má nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou vlastním kapitálem. IAS 32 stanoví zásady pro klasifikaci, která vychází z podmínek finančního nástroje, a upozorňuje, že minulá historie plateb provedených na základě volné úvahy nebo záměr je provést nemůže vyvolat klasifikaci tohoto nástroje jako závazku. Odstavec AG26 IAS 32 uvádí:

Když přednostní akcie nejsou zpětně odkoupitelné, je vhodná klasifikace určená jinými právy, která se k nim váží. Klasifikace vychází z vyhodnocení podstaty smluvních uspořádání a z definic finančního závazku a nástroje vlastního kapitálu. Když je rozdělování držitelům přednostních akcií, ať již kumulativních, nebo nekumulativních, na zvážení emitenta, akcie jsou nástroje vlastního kapitálu. Klasifikace přednostní akcie jako nástroje vlastního kapitálu nebo finančního závazku není ovlivněna například:

a) minulostí provádění rozdělování;

b) záměrem provést v budoucnosti rozdělení;

c) možným záporným dopadem na cenu kmenových akcií emitenta, pokud rozdělení nejsou uskutečněna (z důvodu omezení výplaty dividend z kmenových akcií, nejsou-li placeny dividendy z přednostních akcií);

d) výší rezervních fondů emitenta;

e) emitentovým očekáváním zisku nebo ztráty za období, nebo

f) schopností či neschopností emitenta ovlivnit výši svého zisku nebo ztráty za období.

Příklad 2

Zadání

A4. Stanovy účetní jednotky stanoví, že se zpětný odkup provádí na základě volné úvahy účetní jednotky. Stanovy však dále uvádějí, že schválení zpětného odkupu je automatické, pokud je účetní jednotka schopná platbu uskutečnit bez porušení místních předpisů týkajících se likvidity nebo rezervních fondů.

Klasifikace

A5. Účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou finančním závazkem. Omezení popsaná výše se zakládají na schopnosti účetní jednotky uhradit svůj závazek. Omezují zpětné odkupy pouze v případech, pokud nejsou splněny požadavky na likviditu nebo rezervní fondy, a to pouze do té doby, dokud nejsou splněny. Z toho důvodu nemohou podle zásad uvedených v IAS 32 vést ke klasifikaci finančního nástroje jako vlastní kapitál. Odstavec AG25 IAS 32 uvádí:

Přednostní akcie mohou být vydány s různými právy. Při určení, zda je přednostní akcie finančním závazkem nebo nástrojem vlastního kapitálu, emitent posuzuje jednotlivá práva spojená s akcií, aby stanovil, zda se projevují základní vlastnosti finančního závazku. Například přednostní akcie, která se poskytuje ke zpětnému odkupu ke specifickému datu nebo na základě opce držitele, obsahuje finanční závazek, protože emitent má závazek převést finanční aktivum držiteli těchto akcií. *Potenciální neschopnost emitenta uspokojit závazek ze zpětného odkupu přednostních akcií, když je to smluvně požadováno, ať už z důvodu nedostatku prostředků, statutárních omezení nebo nedostatečného zisku nebo rezervních fondů, neruší závazek.* [Zvýraznění přidáno]

ZÁKAZY ZPĚTNÉHO ODKUPU (odstavce 8 a 9)

Příklad 3

Zadání

A6. Družstevní účetní jednotka v minulosti vydala svým členům podíly k různým datům a v různých částkách následovně:

a) 1. ledna 20X1 100 000 podílů po 10 MJ (1 000 000 MJ);

b) 1. ledna 20X2 100 000 podílů po 20 MJ (další 2 000 000 MJ, to znamená celková částka vydaných podílů činí 3 000 000 MJ).

Podíly jsou zpětně vykupitelné na požádání za částky, za něž byly vydány.

A7. Stanovy účetní jednotky uvádí, že kumulativní zpětný odkup nemůže převýšit 20 procent z nejvyššího počtu kdykoli předtím vydaných členských podílů. K 31. prosinci 20X2 má účetní jednotka 200 000 vydaných podílů, což je nejvyšší počet členských podílů, který kdy byl vydán, a žádné podíly nebyly v minulosti zpětně vykoupeny. 1. ledna 20X3 účetní jednotka pozměnila své stanovy a navýšila povolenou úroveň kumulativních zpětných odkupů na 25 procent z nejvyššího počtu svých kdykoli předtím vydaných členských podílů.

Klasifikace

Před změnou stanov

A8. Členské podíly převyšující zákaz zpětného odkupu jsou finančními závazky. Družstevní účetní jednotka při původním uznání oceňuje tento finanční závazek reálnou hodnotou. Protože jsou tyto podíly zpětně vykupitelné na požádání, stanoví družstevní účetní jednotka reálnou hodnotu takového finančního závazku dle požadavků odstavce 49 IAS 39, který uvádí: „Reálná hodnota finančního závazku splatného na požádání (např. vklady na požádání) není nižší než částka dluhu splatného na požádání…". Proto tedy tato družstevní účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazky maximální částku dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu.

A9. 1. ledna 20X1 činí maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu 20 000 podílů po 10 MJ, a proto účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazek 200 000 MJ a 800 000 MJ jako vlastní kapitál. Avšak 1. ledna 20X2 z důvodu vydání nových podílů po 20 MJ se maximální splatná částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu zvýší na 40 000 podílů po 20 MJ. Vydání dalších podílů po 20 MJ vytváří nový závazek, který je při původním zaúčtování oceněn reálnou hodnotou. Tento závazek poté, co byly vydány tyto podíly, činí 20 procent z celkových vydaných podílů (200 000) oceněných po 20 MJ, neboli 800 000. To vyžaduje zachycení dalšího závazku 600 000 MJ. V tomto příkladu není uznán žádný zisk nebo ztráta. Proto nyní účetní jednotka klasifikuje 800 000 MJ jako finanční závazky a 2 200 000 jako vlastní kapitál. V tomto příkladu se předpokládá, že se částky mezi 1. lednem 20X1 a 31. prosincem 20X2 nezměnily.

Poté, co byly stanovy změněny

A10. Po změně ve svých stanovách může být družstevní účetní jednotka vyzvána ke zpětnému odkupu maximálně 25 procent jejích vydaných podílů neboli maximálně 50 000 podílů po 20 MJ. Proto 1. ledna 20X3 klasifikuje družstevní účetní jednotka jako finanční závazky 1 000 000 MJ, což je maximální částka dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu, jak je stanoveno v souladu s odstavcem 49 IAS 39. Proto převede 1. ledna 20X3 z vlastního kapitálu do finančních závazků částku 200 000 MJ s tím, že 2 000 000 zůstávají klasifikovány jako vlastní kapitál. V tomto příkladu účetní jednotka neuzná zisk ani ztrátu z tohoto převodu.

Příklad 4

Zadání

A11. Místní zákon upravující působení družstev nebo podmínky stanov účetní jednotky zakazují účetní jednotce zpětný odkup členských podílů, jestliže by se tímto odkupem snížil vložený kapitál z členských podílů pod 75 procent nejvyšší částky vloženého kapitálu z členských vkladů. Nejvyšší částka pro (jednotlivé) určité družstvo je 1 000 000 MJ. K rozvahovému dni je zůstatek vloženého kapitálu 900 000 MJ.

Klasifikace

A12. V tomto případě bude 750 000 MJ klasifikováno jako vlastní kapitál a 150 000 MJ jako finanční závazky. K odstavcům již citovaným uvádí navíc odst. 18 písm. b) IAS 32:

... finanční nástroj, který dává držiteli právo předat je zpátky emitentovi za peníze nebo jiné finanční aktivum („nástroj s prodejní opcí") je finančním závazkem. Je tomu tak, dokonce i když částka peněz nebo jiných finančních aktiv je určena na základě indexu nebo jiné položky, která má potenciál narůst či klesnout nebo když právní forma nástroje s prodejní opcí dává držiteli právo na zbytkový podíl na aktivech emitenta. Existence držitelovy opce předložit nástroj emitentovi zpátky za peníze nebo jiné finanční aktivum znamená, že nástroj s prodejní opcí splňuje definici finančního závazku.

A13. Zákaz zpětného odkupu popsaný v tomto příkladu se liší od omezení popsaných v odstavcích 19 a AG25 IAS 32. V nich uvedené restrikce jsou omezeními schopnosti účetní jednotky platit splatnou částku finančního závazku, tj.

zamezují zaplacení závazku, jenom jsou-li splněny určité podmínky. Na rozdíl od toho, tento příklad popisuje nepodmíněný zákaz zpětného odkupu nad rámec určité částky, bez ohledu na schopnost účetní jednotky členské podíly zpětně odkoupit (např. vzhledem ke svým peněžním prostředkům, ziskům nebo rozdělitelným rezervním fondům). V důsledku toho zákaz zpětného odkupu brání účetní jednotce, aby jí vznikl jakýkoli finanční závazek ze zpětného odkupu vyšší než určená částka vloženého kapitálu. Proto není část podílů, které jsou předmětem zákazu zpětného odkupu, finančním závazkem. Zatímco každý členský podíl může být zpětně odkoupen jednotlivě, část celkových vydaných podílů není zpětně vykupitelná za žádných okolností, s výjimkou likvidace účetní jednotky.

Příklad 5

Zadání

A14. Skutečnosti zadané pro tento příklad jsou shodné s příkladem 4. Navíc k rozvahovému dni požadavky na likviditu uložené místním právem brání účetní jednotce provádět zpětný odkup jakýchkoli členských podílů, pokud jí držené peníze a krátkodobé investice nejsou vyšší než specifikovaná částka. Dopad tohoto požadavku na likviditu k rozvahovému dni je takový, že účetní jednotka nemůže vyplatit při zpětném odkupu členských podílů více než 50 000 MJ.

Klasifikace

A15. Účetní jednotka stejně jako v příkladu 4 klasifikuje 750 000 MJ jako vlastní kapitál a 150 000 MJ jako finanční závazek. Je tomu tak proto, že částka klasifikovaná jako závazek vychází z nepodmíněného práva účetní jednotky na odmítnutí zpětného odkupu a nikoli z podmíněných omezení, která brání zpětnému odkupu, pouze když likvidita nebo jiné podmínky nejsou splněny, a to pouze do doby, než jsou splněny. V tomto případě se použijí ustanovení odstavce 19 a AG25 IAS 32.

Příklad 6

Zadání

A16. Stanovy účetní jednotky ji zakazují zpětně vykupovat členské podíly kromě rozsahu odpovídajícímu příjmům z emise dalších členských podílů novým nebo stávajícím členům během předešlých tří roků. Příjmy z emise členských podílů musí být použity k vykoupení podílů, na které členové uplatňují požadavky na zpětný odkup. Během předešlých tří let byly příjmy z emise členských podílů 12 000 MJ a žádný členský podíl nebyl vykoupen.

Klasifikace

A17. Účetní jednotka klasifikuje 12 000 MJ členských podílů jako finanční závazky. V souladu se závěry popsanými v příkladu 4 nejsou členské podíly, které jsou předmětem nepodmíněného zákazu zpětného odkupu, finančními závazky. Takový nepodmíněný zákaz se použije na částku rovnající se příjmům z podílů vydaných dříve než před třemi roky, a proto je tato částka klasifikována jako vlastní kapitál. Částka rovnající se příjmům ze všech vydaných podílů v předešlých třech letech však není předmětem nepodmíněného zákazu na zpětný odkup. Příjmy z vydání členských podílů v předešlých třech letech proto dávají vzniknout finančním závazkům, dokud jsou k dispozici pro zpětný odkup členských podílů. Důsledkem toho má účetní jednotka finanční závazek rovnající se příjmům z podílů vydaných během předešlých tří let, snížených o veškeré zpětné odkupy během tohoto období.

Příklad 7

Zadání

A18. Účetní jednotka je družstevní bankou. Místní zákony upravující působení družstevních bank stanovují, že alespoň 50 procent celkových „vydaných závazků“ (termín definovaný v předpisech tak, aby zahrnoval účty členských podílů) má být ve formě členských kapitálových vkladů. Dopad tohoto předpisu je takový, že jestliže všechny existující závazky družstva jsou ve formě členských podílů, tak je všechny může od členů vykoupit. 31. prosince 20X1 má účetní jednotka celkové vydané závazky 200 000 MJ, z nichž 125 000 MJ představují účty členských podílů. Podmínky účtů členských podílů umožňují držiteli umořit je na požádání a ve stanovách účetní jednotky neexistují žádná omezení zpětného odkupu.

Klasifikace

A19. V tomto příkladu jsou členské podíly klasifikovány jako finanční závazek. Zákaz zpětného odkupu je podobný zákazu popsanému v odstavcích 19 a AG25 IAS 32. Zákaz představuje podmíněné omezení schopnosti účetní jednotky platit částku finančního závazku, tj. je bráněno platbě závazku pouze tehdy, když jsou splněny specifické podmínky. Konkrétně, účetní jednotka by mohla být přinucena vykoupit celou částku členských podílů (125 000 MJ), jestliže splatí veškeré své další závazky (75 000 MJ). Proto zákaz zpětného odkupu nebrání účetní jednotce, aby jí vznikl finanční závazek k vykoupení více než specifikovaného počtu členských podílů nebo částky vloženého kapitálu. Zákaz dovoluje účetní jednotce pouze odložit zpětný odkup až do doby, kdy jsou splněny podmínky, tj. splacení ostatních závazků. Členské podíly v tomto příkladu nejsou předmětem nepodmíněného zákazu zpětného odkupu, a proto jsou klasifikovány jako finanční závazky.

IFRIC INTERPRETACE 4

Určení, zda smlouva obsahuje leasing

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004).

VÝCHODISKA

1. Účetní jednotka může vstoupit do ujednání, obsahujícího transakci nebo řadu souvisejících transakcí, které nenabývají právní formu leasingu, ale převádí právo používat aktivum (např. jednotlivý pozemek, budovu nebo zařízení) náhradou za platbu nebo řadu plateb. Příklady smluv, v nichž jedna účetní jednotka (dodavatel) může převést takové právo užívat majetek na jinou účetní jednotku (zákazníka), často spolu se spojenými službami, zahrnuje:

   — smlouvy o outsourcingu (např. outsourcing funkcí zpracování dat účetní jednotky),

   — smlouvy v oblasti telekomunikací, ve kterých dodavatelé síťových kapacit vstupují do kontraktů, aby poskytovali zákazníkům práva ke kapacitám, obsahu, výkonnosti,

   — take-or-pay (odeber nebo zaplať) a podobné smlouvy, ve kterých zákazník musí provést stanovené platby bez ohledu na to, zda převzal dodávku nasmlouvaných produktů nebo služeb (např. take-or-pay (odeber nebo zaplať) smlouvou získat v podstatě celý výstup dodavatelova energetického zdroje).

2. Tato interpretace poskytuje návod pro stanovení toho, zda taková ujednání mají charakter leasingu, nebo obsahují leasing, který by měl být zaúčtován v souladu s IAS 17. Neposkytuje návod pro stanovení toho, jak by takový leasing měl být klasifikován podle tohoto standardu.

3. V některých smlouvách je podkladové aktivum, které je předmětem leasingu, součástí většího aktiva. Tato interpretace neřeší, jak určit, když část většího aktiva je sama o sobě podkladové aktivum pro účely použití IAS 17. Nicméně smlouvy, ve kterých by příslušné aktivum představovalo prvek účtování buď podle IAS 16, nebo IAS 38, pak spadají do rozsahu této interpretace.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace se neužívá pro smlouvy, které mají charakter leasingů, nebo obsahují leasingy vyloučené z rozsahu působnosti IAS 17.

PŘEDMĚT SPORU

5. Předmětem sporu řešeném v této interpretaci je :

   a) jak určit, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, tak jak je definován v IAS 17;

   b) kdy má být provedeno hodnocení nebo přehodnocení toho, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, a

   c) pokud smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, jak by měly být platby za leasing odděleny od plateb za jakékoliv jiné prvky smlouvy.

ŘEŠENÍ

Určení, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing

6. Určení, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, je založeno na podstatě smlouvy a vyžaduje zhodnocení toho, zda:

   a) naplnění smlouvy je závislé na užití určitého aktiva nebo aktiv a

b) smlouva převádí právo k užívání aktiva.

Plnění smlouvy je závislé na užití určitého aktiva

7. I když může být určité aktivum explicitně identifikováno ve smlouvě, není předmětem leasingu, pokud plnění smlouvy není závislé na užití určitého aktiva. Například, pokud je dodavatel povinen dodat stanovené množství zboží nebo služeb a má právo a schopnost poskytnout takovéto zboží a služby s využitím jiných aktiv, která nejsou specifikována ve smlouvě, potom plnění smlouvy není závislé na určitém aktivu a smlouva neobsahuje leasing. Závazek záruky, který dovoluje nebo požaduje náhradu stejných nebo podobných aktiv, když určité aktivum řádně nefunguje, nemůže být předmětem leasingu. Kromě toho, smluvní opatření (podmíněné nebo jiné) dovolující nebo požadující, aby dodavatel nahradil jiná aktiva z jakéhokoliv důvodu nebo po určitém datu neznemožní leasingový požadavek před datem náhrady.

8. Aktivum bylo bezpodmínečně specifikováno, pokud například dodavatel vlastní nebo pronajímá jen jedno aktivum, s nímž plní povinnost, a pro dodavatele není ekonomicky proveditelné nebo uskutečnitelné, aby splnil svou povinnost užitím náhradních aktiv.

Smlouva převádí právo užívat aktivum

9. Smlouva převádí právo užívat aktivum, pokud ujednání převádí na zákazníka (nájemce) právo kontrolovat užití podkladového aktiva. Právo kontrolovat užití podkladového aktiva je převedeno, pokud je splněna jakákoliv z následujících podmínek:

a) zákazník má schopnost nebo právo provozovat aktivum nebo vést jiné k provozování aktiva způsobem, který při získávání nebo vedení určuje více než nevýznamné množství výstupu nebo jiného přínosu aktiva;

b) zákazník má schopnost nebo právo ovládat fyzický přístup k příslušnému aktivu, přičemž získává nebo ovládá více než nevýznamné množství výstupu nebo jiného přínosu aktiva;

c) skutečnosti a okolnosti ukazují, že je vzdálenou budoucností skutečnost, že jedna nebo více stran jiných než zákazník přebírá více než nevýznamné množství výstupu nebo jiného přínosu aktiva, který bude produkován nebo generován aktivem v průběhu platnosti ujednání, a cena, kterou zákazník zaplatí za výstup, není ani smluvně pevně stanovena na jednotku výstupu, ani není rovna běžné tržní ceně za jednotku výstupu v době dodávání výstupu.

Hodnocení nebo přehodnocení skutečnosti, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing

10. Hodnocení skutečnosti, zda ujednání obsahuje leasing, se provádí na počátku smlouvy, což je buď datum ujednání nebo datum závazku stran k zásadním podmínkám ujednání, na základě všech skutečností a okolností, podle toho, co nastane dříve. Přehodnocení skutečnosti, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing po začátku smlouvy, se provádí pouze tehdy, když je splněna kterákoliv z následujících podmínek:

a) došlo ke změně smluvních podmínek, pokud tato změna pouze neobnovuje nebo neprodlužuje ujednání;

b) je uplatněna opce obnovení, nebo si strany dohodly prodloužení ujednání, za předpokladu, že podmínky obnovení nebo prodloužení nebyly původně zahrnuty do podmínek leasingu v souladu s odstavcem 4 IAS 17. Obnovení nebo prodloužení smlouvy, které nezahrnuje úpravu žádných podmínek v původním ujednání před ukončením podmínek původního ujednání, musí být vyhodnoceno podle odstavců 6–9 pouze s ohledem na období obnovení nebo prodloužení;

c) došlo ke změně při stanovení skutečnosti, zda je plnění závislé na určitém aktivu;

d) došlo k podstatné změně v aktivu, například podstatná fyzická změna pozemků, budov a zařízení.

11. Přehodnocení smlouvy musí být založeno na skutečnostech a okolnostech k datu přehodnocení, včetně zbývající doby trvání smlouvy. Změny v odhadu (například v odhadovaném množství výstupu, který má být dodán zákazníkovi nebo jinému potenciálnímu zákazníkovi) by neměly vést k přehodnocení. Pokud je smlouva přehodnocena a je stanoveno, že obsahuje leasing (nebo neobsahuje leasing), musí být použito účtování leasingu (nebo se musí přestat užívat):

a) v případech v odst. 10 písm. a), c) nebo d), když došlo ke změně v okolnostech dávajících podnět k přehodnocení;

b) v případě v odst. 10 písm. b), začátek období obnovení nebo prodloužení.

Oddělení plateb za leasing od jiných plateb

12. Pokud smlouva obsahuje leasing, musí smluvní strany použít požadavky IAS 17 na prvek leasingu ve smlouvě, pokud nejsou vyjmuty z těchto požadavků, v souladu s odstavcem 2 IAS 17. Obdobně, pokud smlouva obsahuje leasing, tento leasing musí být klasifikován jako finanční leasing nebo operativní leasing v souladu s odstavci 7–19 IAS 17. Ostatní prvky smlouvy, které nejsou v rozsahu působnosti IAS 17, musí být účtovávány v souladu s jinými standardy.

13. Z důvodů aplikace požadavků IAS 17 musí být platby a jiná protiplnění požadovaná smlouvou odděleny na počátku smlouvy nebo po přehodnocení smlouvy od plateb a jiného protiplnění za leasing a od plateb a jiného protiplnění za jiné prvky na základě poměru jejich reálných hodnot. Minimální leasingové platby, jak je stanoveno v odstavci 4 IAS 17, obsahují pouze platby za leasing (tj. právo používat aktivum) a vylučují platby za jiné prvky ve smlouvě (např. za služby a náklady vstupů).

14. V některých případech si oddělování plateb za leasing od plateb za jiné prvky ve smlouvě vyžádá na zákazníkovi použití nějaké techniky odhadu. Například, zákazník může odhadnout leasingové platby s odkazem na leasingovou smlouvu za srovnatelné aktivum, která neobsahuje další prvky, nebo odhadem plateb za jiné prvky ve smlouvě s odkazem na porovnatelné dohody a potom odečtením těchto plateb od celkových plateb podle této smlouvy.

15. Pokud se zákazník rozhodne, že spolehlivé oddělení plateb je neproveditelné, musí:

a) v případě finančního leasingu uznat aktivum a závazek ve výši rovnající se reálné hodnotě podkladového aktiva, které bylo identifikováno v odstavcích 7 a 8 jako předmět leasingu. Následně bude závazek snížen tak, jak jsou prováděny platby a uznán finanční náklad k závazku s použitím zákazníkovy přírůstkové výpůjční úrokové sazby ([1]);

b) v případě operativního leasingu považovat všechny platby podle smlouvy za leasingové platby z důvodu dosažení souladu s požadavky zveřejňování podle IAS 17, ale

i) zveřejnit tyto platby odděleně od minimálních leasingových plateb jiných smluv, které nezahrnují platby za nepronajaté prvky, a

ii) prohlásit, že zveřejněné platby rovněž zahrnují platby za nepronajaté prvky ve smlouvě.

DATUM ÚČINNOSTI

16. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období počínající před 1. lednem 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

17. IAS 8 specifikuje, jak účetní jednotka aplikuje změnu metody účetních pravidel vyplývajících z počáteční aplikace interpretace. Na účetní jednotce se nepožaduje, aby dodržela tyto požadavky, když poprvé aplikuje tuto interpretaci. Pokud účetní jednotka použije tuto výjimku, musí aplikovat odstavce 6–9 interpretace na smlouvy existující na začátku nejdřívějšího období, pro které se uvádí srovnatelné informace podle IFRS na základě skutečností a okolností existujících na začátku toho období.

([1]) Např. nájemcova přírůstková výpůjční úroková sazba je definována v odstavci 4 IAS 17.

IFRIC INTERPRETACE 5

Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka,*

— IAS 28 *Investice do přidružených podniků,*

— IAS 31 *Účastí ve společném podnikání,*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky,*

— IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (ve znění roku 2003),

— SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení* (ve znění po revizi z roku 2004).

VÝCHODISKA

1. Účelem vymezení prostředků na ukončení provozu, demontáž, likvidaci, uvedení do původního stavu a ekologickou rekultivaci, dále zde nazývané jako „demontážní fondy“ nebo jen „fondy“, je oddělit aktiva určená k financování některých nebo všech nákladů na demontáž, či likvidaci provozu (jako například atomové elektrárny) nebo určitého zařízení (jako jsou automobily) nebo realizaci ekologických opatření (jako je čištění odpadních vod nebo rekultivace pozemků po těžbě), které jsou společně nazývány „demontáží“.

2. Příspěvky do takových fondů mohou být dobrovolné nebo mohou být vyžadovány regulačními pravidly či zákonem. Tyto fondy mohou mít jednu z následujících podob:

   a) fondy, které jsou založeny jediným přispěvatelem za účelem financování závazků z titulu demontáže jednoho dílčího místa nebo více územně rozptýlených míst;

   b) fondy, které jsou založeny více přispěvateli k financování jejich individuálních nebo společných závazků z titulu demontáže, přičemž jsou přispěvatelé oprávněni k čerpání fondu na náklady demontáže do výše svých příspěvků, plus aktuální výnos z těchto příspěvků, minus jejich podíl na nákladech správy fondu. Přispěvatelé mohou mít povinnost provést dodatečné příspěvky například v případech bankrotu jiného přispěvatele;

   c) fondy, které byly založeny více přispěvateli k financování jejich individuálních nebo společných závazků z titulu demontáže, přičemž požadovaná výše příspěvku je odvozena od aktuální aktivity přispěvatele a užitek získaný přispěvatelem je založen na jeho minulých aktivitách. V těchto případech dochází potencionálně k nesouladu mezi částkou příspěvků poskytovaných přispěvatelem (založených na současných aktivitách) a hodnotou čerpatelnou z fondu (založenou na minulých aktivitách).

3. Takové fondy mají obecně následující rysy:

   a) fond je spravován odděleně nezávislým správcem;

   b) jednotky (přispěvatelé) přispívají do fondu, jehož prostředky jsou investovány do různých aktiv, které mohou zahrnovat jak dluhové, tak i kapitálové investice a které pomáhají uhradit demontážní náklady přispěvatelů. Správci určují, jak jsou příspěvky investovány v rámci vymezeném statutárními dokumenty a odpovídajícími právními předpisy či jinými regulačními pravidly;

   c) přispěvatelé evidují výši své povinnosti uhradit demontážní náklady. Avšak z fondu jsou přispěvatelé schopni získat refundaci demontážních nákladů pouze do výše těchto nákladů nebo do výše přispěvatelova podílu na aktivech fondu, a to podle toho, která z uvedených částek je nižší;

   d) přispěvatelé mohou mít omezený přístup nebo nemusí mít vůbec žádný přístup k jakémukoliv přebytku aktiv fondu převyšujícímu částku použitelnou pro úhradu demontážních nákladů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace se používá v účetní závěrce přispěvatele na účetní zachycení takových podílů vyplývajících z demontážních fondů, které mají oba následující rysy:

   a) aktiva jsou spravována odděleně (buď tím, že jsou držena v oddělené účetní jednotce, nebo jako oddělená aktiva v rámci jiné jednotky) a

   b) práva přispěvatele v přístupu k aktivům jsou omezena.

5. Zbytková účast na fondu, která převyšuje práva na refundaci, jako například smluvně stanovená práva na rozdělení fondu v případě, že by byly dokončeny veškeré demontáže nebo by byl fond zrušen, může být kapitálovým nástrojem vymezeným IAS 39 a není v rozsahu působnosti této interpretace.

PŘEDMĚT SPORU

6. Předmětem sporu řešeném v této interpretaci je:

   a) jak má přispěvatel účetně zachytit podíl na fondu;

   b) pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek do fondu například v případě bankrotu jiného přispěvatele, jak má být takový závazek účetně zachycen.

ŘEŠENÍ

Vykazování podílu na fondu

7. Přispěvatel vykáže svoji povinnost uhradit demontážní náklady jako závazek a svůj podíl na fondu odděleně, pokud není povinen uhradit demontážní náklady, i v případě, že by v jejich úhradě selhal fond.

8. Přispěvatel určí, zda fond ovládá, spoluovládá nebo je jeho vliv jen významný použitím IAS 27, IAS 28, IAS 31 a SIC-12. Pokud platí některá z uvedených variant, pak vykáže přispěvatel svoji účast na fondu v souladu s těmito standardy.

9. Pokud přispěvatel fond neovládá, nespoluovládá ani nemá významný vliv, pak vykáže své právo získat refundaci z fondu jako náhradu v souladu s IAS 37. Tato náhrada musí být oceněna nižší ze dvou následujících částek:

   a) částky vykázaného závazku z titulu demontáže a

   b) podílu přispěvatele na reálné hodnotě těch čistých aktiv fondu, která jsou přiřaditelná přispěvatelům.

   Změny v účetní hodnotě práva obdržet náhradu, které mají jinou příčinu než příspěvek do fondu nebo platbu z fondu, se vykazují v hospodářském výsledku za období, ve kterém k takovým změnám došlo.

Vykázání povinnosti provést dodatečný příspěvek

10. Pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek, například v případě bankrotu jiného přispěvatele nebo v případě, že hodnota investovaných aktiv držených fondem poklesne v takové míře, že nebude postačovat ke krytí závazků fondu na refundace, je taková povinnost podmíněným závazkem, který je upraven IAS 37. Přispěvatel vykáže takovou povinnost jako závazek pouze tehdy, když je pravděpodobné, že takový dodatečný příspěvek bude muset být proveden.

Zveřejnění

11. Přispěvatel zveřejní podstatu svého podílu na fondu a veškerá omezení v přístupu k aktivům fondu.

12. Pokud má přispěvatel potenciální povinnost provést dodatečné příspěvky, které nejsou vykázány jako závazek (viz odstavec 10), je povinen zveřejnit informace požadované odstavcem 86 IAS 37.

13. Pokud přispěvatel vykazuje podíl na fondu v souladu s odstavcem 9, vykáže informace požadované odst. 85 písm. c) IAS 37.

DATUM ÚČINNOSTI

14. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci pro účetní období počínající dříve než 1. ledna 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

15. Změny v účetních pravidlech se vykazují v souladu s požadavky obsaženými v IAS 8.

IFRIC INTERPRETACE 6

Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.*

VÝCHODISKA

1. Odstavec 17 IAS 37 upřesňuje, že událost zakládající závazek je minulá událost, která zakládá současný závazek, u kterého nemá účetní jednotka jinou realistickou alternativu, než jej uhradit.

2. Odstavec 19 IAS 37 stanoví, že rezervy je možné tvořit pouze na „závazky vznikající z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky".

3. Směrnice Evropské unie o elektrickém a elektronickém odpadu („EEO"), která upravuje sběr, zpracování, využití a k životnímu prostředí šetrné odstraňování EEO, vyvolala otázky, kdy je třeba uznat závazek z titulu likvidace EEO. Směrnice rozlišuje mezi „novým" a „historickým" odpadem a mezi odpadem z domácností a odpadem z jiných zdrojů. Nový odpad se týká výrobků prodaných po 13. srpnu 2005. Všechny spotřebiče pro domácnost prodané před tímto datem se z hlediska směrnice považují za historický odpad.

4. Směrnice stanoví, že náklady spojené s nakládáním s historickými domácími spotřebiči by měli nést výrobci spotřebičů, kteří působí na trhu v období, jež bude upřesněno v příslušných právních předpisech jednotlivých členských států (dále jen „rozhodné období"). Směrnice stanoví, že každý členský stát zavede mechanismus poměrné spoluúčasti výrobců na nákladech „například v poměru k jejich podílu na trhu podle druhu zařízení."

5. Několik pojmů, které se vyskytují v interpretaci, jako například „tržní podíl" a „rozhodné období", mohou být v příslušných právních předpisech jednotlivých členských států vymezeny zcela odlišně. Délka trvání rozhodného období může například činit rok nebo jen jeden měsíc. Podobně se může v různých národních právních úpravách lišit i stanovení tržního podílu a vzorec pro výpočet závazku. Všechny tyto příklady se však týkají jen ocenění závazku, které není předmětem této interpretace.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

6. Tato interpretace nabízí návod k vykázání závazku z titulu nakládání s odpadem v účetní závěrce výrobců podle Směrnice EU o EEO v souvislosti s prodejem historických spotřebičů pro domácnost.

7. Interpretace se netýká ani nového odpadu, ani historického odpadu, který nepochází z domácností. Závazek za nakládání s takovýmto odpadem je dostatečně upraven v IAS 37. Budou-li však národní právní předpisy pohlížet na nový odpad z domácností podobně jako na historický odpad z domácností, použijí se pravidla interpretace podle hierarchie v odstavcích 10–12 IAS 8. Hierarchie IAS 8 platí i pro jiné úpravy, které ukládají povinnosti způsobem, který připomíná model přidělení nákladů dle směrnice EU.

PŘEDMĚT SPORU

8. Pro účely vykázání rezervy na náklady spojené s nakládáním s odpadem byl výbor IFRIC požádán, aby v kontextu likvidace EEO stanovil, co tvoří událost zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) IAS 37:

   — výroba nebo prodej historických spotřebičů pro domácnost,

   — působení na trhu během rozhodného období,

   — vynaložení nákladů při nakládání s odpadem.

ŘEŠENÍ

9. Událostí zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) IAS 37 je působení na trhu během rozhodného období. V důsledku toho nevzniká odpovědnost za náklady spojené s nakládáním s odpadními historickými spotřebiči pro domácnost ani v okamžiku jejich výroby, ani v okamžiku jejich prodeje. Jelikož odpovědnost za historické spotřebiče pro domácnosti je spojena s působením na trhu během rozhodného období a nikoli s výrobou či prodejem těchto položek, jež se mají likvidovat, odpovědnost nevznikne, dokud a pokud během rozhodného období neexistuje tržní podíl. Doba vzniku události zakládající závazek může být také nezávislá na určitém období, kdy se nakládá s odpadem a kdy vznikly příslušné náklady.

DATUM ÚČINNOSTI

10. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. prosince 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci v účetním období, které začalo před 1. prosincem 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

11. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

IFRIC INTERPRETACE 7

Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

ODKAZY

— IAS 12 *Daně ze zisku,*

— IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách.*

VÝCHODISKA

1. Tato interpretace poskytuje návod na uplatnění požadavků IAS 29 ve vykazovaném období, v němž účetní jednotka zjistí existenci ([1]) hyperinflace v ekonomice, v jejíž měně funguje, přičemž daná ekonomika v předchozím období hyperinflaci nevykazovala, a účetní jednotka proto přepracovává svou účetní závěrku v souladu s IAS 29.

PŘEDMĚT SPORU

2. Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:

   a) jak má být interpretován požadavek uvedený v odstavci 8 standardu IAS 29 „… se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni“ při použití tohoto standardu účetní jednotkou?;

   b) jak má účetní jednotka zaúčtovat počáteční zůstatek položek odložené daně v přepracované účetní závěrce.

ŘEŠENÍ

3. Ve vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka zjistí existenci hyperinflace v ekonomice, v jejíž měně funguje, která v minulém období hyperinflaci nevykazovala, uplatní tato účetní jednotka požadavky standardu IAS 29 tak, jako kdyby daná ekonomika byla vždy hyperinflační. V souvislosti s nepeněžními položkami oceněnými v historických cenách bude proto počáteční rozvaha účetní jednotky na počátku prvního období uvedeného v účetní závěrce přepracována tak, aby odrážela vliv inflace ode dne, kdy došlo k pořízení aktiv a kdy vznikly nebo byly převzaty závazky, až do rozvahového dne vykazovaného období. U nepeněžních položek vykazovaných v počáteční rozvaze v účetních hodnotách, které byly upraveny k jinému datu než ke dni pořízení aktiv či vzniku závazků, odráží přepracování dopad inflace ode dne, kdy byly tyto vykazované částky upraveny, až do rozvahového dne vykazovaného období.

4. Ke dni účetní závěrky je odložená daň vykázána a oceněna podle IAS 12. Výše odložené daně se však v počáteční rozvaze za vykazované účetní období stanoví takto:

   a) účetní jednotka přecení položky odložené daně podle IAS 12 po přepracování nominálních účetních hodnot nepeněžních položek k datu počáteční rozvahy vykazovaného období přepočtením pomocí zúčtovací jednotky k tomuto datu;

   b) položky odložené daně přeceněné v souladu s písmenem a) se přepracují pro zohlednění změny v zúčtovací jednotce od data počáteční rozvahy vykazovaného účetního období do data účetní závěrky.

   Účetní jednotka použije metodu popsanou v písmenech a) a b) při přepracovávání a znovuvykazování položek odložené daně v počáteční rozvaze za každé srovnatelné účetní období předkládané v přepracované účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka uplatňuje IAS 29.

([1]) Zjištění hyperinflace se zakládá na posouzení kritérií uvedených v odstavci 3 standardu IAS 29 účetní jednotkou.

5. Poté, co účetní jednotka přepracovala svou účetní závěrku, přepracují se veškeré odpovídající údaje v účetní závěrce pro následující vykazované období, včetně položek odložené daně, uplatněním změny v zúčtovací jednotce pro toto následné vykazované období pouze na přepracovanou účetní závěrku za předchozí vykazované období.

DATUM ÚČINNOSTI

6. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. března 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro účetní závěrku za účetní období, které začalo před 1. březnem 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

IFRIC INTERPRETACE 8

Rozsah působnosti IFRS 2

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

VÝCHOZÍ INFORMACE

1. IFRS 2 se vztahuje na úhrady vázané na akcie, při kterých účetní jednotka obdrží nebo získá zboží nebo služby. „Zboží" zahrnuje zásoby, spotřební materiál, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva a jiná nefinanční aktiva (IFRS 2 odstavec 5). V důsledku toho, s výjimkou určitých transakcí vyňatých z tohoto rozsahu působnosti, platí IFRS 2 na všechny transakce, při kterých účetní jednotka obdrží nepeněžní aktiva nebo služby jako úhradu za vydání kapitálových nástrojů účetní jednotky. IFRS 2 se také vztahuje na transakce, při kterých účetní jednotce vznikají závazky v souvislosti s obdrženým zbožím nebo službami, které jsou vázané na cenu (nebo hodnotu) akcií účetní jednotky, nebo jiných kapitálových nástrojů účetní jednotky.

2. V některých případech však může být obtížné prokázat, že zboží nebo služby byly (nebo budou) obdrženy. Účetní jednotka může například poskytnout akcie charitativní organizaci za nulovou úhradu. Obvykle není možné identifikovat určité zboží nebo služby obdržené v takovéto transakci na oplátku i při transakci s jinou stranou.

3. IFRS 2 požaduje, aby transakce se zaměstnanci, při nichž jsou úhrady vázané na akcie, byly oceněny odkazem na reálnou hodnotu úhrady vázané na akcie k datu poskytnutí (IFRS 2 odstavec 11) ([1]). Od účetní jednotky se tudíž nepožaduje přímé ocenění služby poskytnuté zaměstnancem reálnou hodnotou.

4. Pro transakce s jinými stranami, než jsou zaměstnanci, při nichž jsou úhrady vázané na akcie, IFRS 2 stanovuje vyvratitelný předpoklad, že reálná hodnota obdrženého zboží nebo služby může být spolehlivě odhadnuta. V těchto situacích IFRS 2 požaduje ocenění transakce reálnou hodnotou zboží nebo služby k datu, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy protistrana poskytne službu (IFRS 2 odstavec 13). Je zde tudíž zabudován předpoklad, že účetní jednotka je schopna identifikovat zboží nebo služby obdržené od jiné strany než jsou zaměstnanci. To vyvolává otázku, zda se IFRS používá i při absenci identifikovatelného zboží nebo služby. To zase vyvolává další otázku: jestliže účetní jednotka provedla úhradu vázanou na akcie a obdržená identifikovatelná úhrada (pokud byla) se jeví jako menší než reálná hodnota úhrady vázané na akcie, znamená tato situace, že zboží nebo služby byly obdrženy, i když nejsou specificky identifikované, a že se tedy IFRS 2 použije?

5. Je třeba poznamenat, že výraz „reálná hodnota úhrady vázané na akcie" odkazuje na reálnou hodnotu určité konkrétní úhrady vázané na akcie. Účetní jednotka může být například nucena vládní legislativou vydat občanům určité země část svých akcií, které mohou být převedeny jen na jiné občany této země. Takovéto omezení převodu může mít dopad na reálnou hodnotu těchto akcií, takže by mohly mít reálnou hodnotu, která je nižší než reálná hodnota jinak identických akcií, které nejsou vázány obdobným omezením. Za této situace, pokud by byla otázka odstavce 4 vznesena v kontextu omezených akcií, by výraz „reálná hodnota úhrady vázané na akcie" odkazoval na reálnou hodnotu omezených akcií a ne na reálnou hodnotu ostatních neomezených akcií.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

6. IFRS 2 se vztahuje na transakce, při kterých účetní jednotka nebo akcionáři účetní jednotky poskytnou kapitálové nástroje ([2]) nebo jim vznikl závazek předat hotovost nebo jiná aktiva v částkách, které jsou vázané na cenu (nebo hodnotu) akcií nebo jiných kapitálových nástrojů účetní jednotky. Tato interpretace platí pro takové transakce, kdy se identifikovatelná úhrada, kterou účetní jednotka obdržela (nebo měla obdržet), včetně hotovosti a reálné hodnoty identifikovatelné nepeněžní úhrady (pokud existuje), jeví jako menší, než je reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů nebo vzniklého závazku. Tato interpretace se však nevztahuje na transakce vyňaté z rozsahu působnosti IFRS 2 v souladu s odstavci 3–6 tohoto IFRS.

([1]) V rámci IFRS 2 všechny odkazy na zaměstnance zahrnují i ostatní, kteří poskytují obdobné služby.

([2]) Ty zahrnují kapitálové nástroje účetní jednotky, mateřské účetní jednotky a ostatních účetních jednotek ze stejné skupiny, jako je účetní jednotka.

PŘEDMĚT SPORU

7. Interpretace se zabývá problémem, zda se IFRS 2 vztahuje na transakce, při kterých účetní jednotka nemůže identifikovat specificky některé nebo všechno obdržené zboží nebo služby.

ŘEŠENÍ

8. IFRS 2 se vztahuje na určité transakce, při kterých se obdrží zboží nebo služby, jako jsou transakce, při nichž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby jako formu úhrady za kapitálové nástroje účetní jednotky. To zahrnuje transakce, při kterých účetní jednotka nemůže identifikovat specificky některé nebo všechno obdržené zboží nebo služby.

9. Při absenci specificky identifikovatelného zboží nebo služby mohou další okolnosti naznačit, že zboží nebo služby byly (nebo budou) obdrženy, takže se na tento případ IFRS 2 vztahuje. Zejména, pokud se obdržená identifikovatelná úhrada jeví jako menší, než je reálná hodnota poskytnutého kapitálového nástroje nebo vzniklého závazku, tato okolnost naznačuje, že byla (nebo bude) obdržena jiná úhrada (tzn. neidentifikovatelné zboží nebo služby).

10. Účetní jednotka ocení obdržené identifikovatelné zboží nebo služby v souladu s IFRS 2.

11. Účetní jednotka ocení obdržené neidentifikovatelné zboží nebo služby (nebo ty, které má obdržet) jako rozdíl mezi reálnou hodnotou úhrady vázané na akcie a reálnou hodnotou jakéhokoli identifikovatelného obdrženého zboží nebo služby (nebo ty, které má obdržet).

12. Účetní jednotky ocení obdržené neidentifikovatelné zboží nebo služby k datu poskytnutí. Avšak u transakcí vypořádaných penězi bude závazek přeceněn ke každému datu účetní závěrky, dokud nebude vypořádán.

DATUM ÚČINNOSTI

13. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. května 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci pro účetní období počínající dříve než 1. května 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

14. Účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci zpětně v souladu s požadavky IAS 8 s výjimkou přechodných ustanovení IFRS 2.

IFRIC INTERPRETACE 9

Přehodnocení vložených derivátů

ODKAZY

— IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování,*

— IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví,*

— IFRS 3 Podnikové kombinace.

VÝCHODISKA

1. V IAS 39 odstavci 10 je vložený derivát charakterizován jako „složka hybridního (kombinovaného) nástroje, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu – s tím účinkem, že některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samotného derivátu“.

2. IAS 39 odstavec 11 vyžaduje, aby byl vložený derivát oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát pouze tehdy, jestliže:

   a) ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými;

   b) samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu a

   c) hybridní (kombinovaný) nástroj není oceňován v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty (tj. derivát, který je vložen ve finančním aktivu nebo finančním závazku oceňovaném v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty, se neodděluje).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. S výhradou odstavců 4 a 5 níže se tento výklad použije na všechny vložené deriváty spadající do působnosti IAS 39.

4. Tento výklad neupravuje otázky přecenění vyplývající z přehodnocení vložených derivátů.

5. Tento výklad neupravuje akvizici smluv s vloženými deriváty v rámci podnikových kombinací ani jejich eventuální přehodnocení k datu akvizice.

PŘEDMĚT SPORU

6. IAS 39 vyžaduje, aby účetní jednotka, která se poprvé stane stranou smluvního vztahu, posoudila, zda vložené deriváty obsažené ve smlouvě musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat je jako deriváty podle tohoto standardu. Tento výklad upravuje tyto otázky:

   a) zda vyžaduje IAS 39 takové posouzení pouze tehdy, když se účetní jednotka poprvé stane stranou smluvního vztahu nebo by to měla opakovaně posuzovat po celou dobu platnosti smlouvy;

   b) zda by měla účetní jednotka, která přijímá nové standardy poprvé, provést toto posouzení na základě podmínek, které existovaly v době, kdy se poprvé stala stranou smluvního vztahu, anebo na základě podmínek, které platily v době, kdy účetní jednotka poprvé přijala IFRS.

ŘEŠENÍ

7. Účetní jednotka posoudí, zda musí oddělit vložený derivát od hostitelské smlouvy a účtovat jej jako derivát, když se poprvé stane stranou smluvního vztahu. Následné přehodnocování se zakazuje, pokud nedošlo ke změně smluvních podmínek, která významně mění peněžní toky, jež by jinak smlouva vyžadovala, a v tomto případě je přehodnocení povinné. Účetní jednotka určí, zda je změna pěněních toků významná, tak, že zváží, do jaké míry se změnily očekávané budoucí peněžní toky spojené s vloženým derivátem, hostitelská smlouva nebo obojí a zda je změna významná ve srovnání s dříve očekávanými peněžními toky vyplývajícími ze smlouvy.

8. Účetní jednotka, která poprvé přijme nové standardy, posoudí, zda vložený derivát musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat jej jako derivát na základě podmínek, které existovaly buď v době, kdy se poprvé stala stranou smluvního vztahu, nebo v den, kdy se podle odstavce 7 vyžaduje přehodnocení, podle toho, co nastane později.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

9. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. června 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci v období, které začalo před 1. červnem 2006, musí tuto skutečnost uvést. Tato interpretace se použije retroaktivně.

IFRIC INTERPRETACE 10

Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv

ODKAZY

— IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví,*

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv,*

— IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

VÝCHODISKA

1. Účetní jednotka musí určit snížení hodnoty goodwillu ke každému vykazovacímu dni, určit investice do kapitálových nástrojů a do finančních aktiv v pořizovací ceně vynaložené k náhradě za snížení hodnoty ke každému rozvahovému dni a v případě potřeby uznat ztrátu ze snížení hodnoty k uvedenému datu v souladu s IAS 36 a IAS 39. K následujícímu vykazovacímu nebo rozvahovému dni se však podmínky mohly změnit do té míry, že ztráta ze snížení hodnoty mohla být menší nebo bylo možné se jí vyhnout, než kdyby se snížení hodnoty určovalo až k tomuto datu. Tato interpretace poskytuje vodítko k řešení otázky, zda mohou být takové ztráty ze snížení hodnoty někdy zrušeny.

2. Interpretace se zabývá vzájemným působením mezi požadavky IAS 34 a uznáním ztráty ze snížení hodnoty goodwillu v IAS 36 a některých finančních aktiv v IAS 39 a vlivem tohoto vzájemného působení na následnou mezitímní a roční účetní závěrku.

PŘEDMĚT SPORU

3. Odstavec 28 IAS 34 vyžaduje, aby účetní jednotka používala stejná účetní pravidla v mezitímní účetní závěrce, jako používá v roční účetní závěrce. Uvádí také, že „periodicita výkaznictví účetní jednotky (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jejích ročních výsledků. Pro dosažení tohoto cíle musí být oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu".

4. Odstavec 124 standardu IAS 36 uvádí: „Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena."

5. Odstavec 69 standardu IAS 39 uvádí: „Ztráty ze snížení hodnoty zaúčtované do nákladů u investice do kapitálového nástroje zařazené do kategorie realizovatelných finančních aktiv nesmí být stornovány prostřednictvím výsledovky."

6. Odstavec 66 standardu IAS 39 požaduje, že ztráty ze snížení hodnoty finančních aktiv účtovaných v pořizovacích cenách (jako je ztráta ze snížení hodnoty nekótovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě z důvodu nemožnosti tuto hodnotu spolehlivě změřit) nelze stornovat.

7. Tato interpretace se týká následujícího problému:

   Měla by účetní jednotka v mezitímním období stornovat ztráty ze snížení hodnoty goodwillu a investic do kapitálových nástrojů vedených v pořizovacích cenách, kdyby se byla nezaúčtovala ztráta nebo kdyby se zaúčtovala menší ztráta a kdyby se snížení hodnoty určilo až k následujícím rozvahovém dni?

ŘEŠENÍ

8. Účetní jednotka nesmí stornovat ztrátu ze snížení hodnoty zaúčtovanou v předešlém mezitímním období ve vztahu ke goodwillu nebo investici do kapitálového nástroje nebo finančního aktiva vedené v pořizovacích cenách.

9. Účetní jednotka nesmí na základě analogie rozšiřovat toto řešení na další oblasti možného rozporu mezi IAS 34 a dalšími standardy.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

10. Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období, jež začnou po 1. listopadu 2006 včetně. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro období, které začalo před 1. listopadem 2006, musí tuto skutečnost uvést. Účetní jednotka použije tuto interpretaci na goodwill v budoucnosti od data, k němuž poprvé použila IAS 36; použije tuto interpretaci na investice do kapitálových nástrojů nebo do finančních aktiv vedených v pořizovacích cenách v budoucnosti od data, k němuž poprvé použila kritéria pro oceňování IAS 39.

IFRIC INTERPRETACE 11

IFRS 2 – Vlastní akcie a transakce s akciemi v rámci skupiny

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování,*

— IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie.*

PŘEDMĚT SPORU

1. Tato interpretace se věnuje dvěma otázkám. První se týká toho, zda by se podle požadavků IFRS 2 měly následující transakce účtovat jako vypořádané kapitálovými nástroji, nebo vypořádané v hotovosti:

   a) účetní jednotka poskytuje svým zaměstnancům právo na kapitálové nástroje účetní jednotky (např. akciové opce) a buď se rozhodne, nebo musí nakoupit kapitálové nástroje (tj. vlastní akcie) od jiné strany, aby splnila své závazky vůči zaměstnancům, a

   b) buď sama účetní jednotka, nebo její akcionáři poskytnou zaměstnancům účetní jednotky práva na kapitálové nástroje účetní jednotky (např. akciové opce) a akcionáři účetní jednotky poskytnou potřebné kapitálové nástroje.

2. Druhá otázka se týká dohod o úhradách vázaných na akcie, jež zahrnují dvě nebo více jednotek v rámci téže skupiny. Například zaměstnancům dceřiné společnosti se poskytnou práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti jako plnění za služby poskytnuté dceřiné společnosti. V odstavci 3 IFRS 2 je uvedeno:

   Pro účely tohoto IFRS se převody kapitálových nástrojů účetní jednotky od jejich akcionářů smluvním stranám, jež dodaly účetní jednotce zboží nebo služby (včetně zaměstnanců), považují za úhrady vázané na akcie, pokud zřetelně nejde o převod za jiným účelem, než je platba za zboží nebo služby dodané účetní jednotce. *Toto se týká také převodů kapitálových nástrojů mateřské společnosti a převodů kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky spadající do stejné skupiny jako účetní jednotka na smluvní strany, jež dodaly účetní jednotce zboží nebo služby.* [Zvýraznění přidáno]

   V IFRS 2 se však neuvádí, jak se mají takové transakce účtovat v jednotlivých nebo oddělených finančních výkazech každé skupiny v rámci účetní jednotky.

3. Druhá otázka se proto zabývá následujícími dohodami o úhradách akciemi:

   a) mateřská společnost poskytne práva na své kapitálové nástroje přímo zaměstnancům své dceřiné společnosti: mateřská společnost (nikoli dceřiná) je povinna poskytnout zaměstnancům dceřiné společnosti potřebné kapitálové nástroje a

   b) dceřiná společnost poskytuje svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje své mateřské společnosti: dceřiná společnost je povinna poskytnout svým zaměstnancům potřebné kapitálové nástroje.

4. Tato interpretace se zabývá tím, jak by se měly dohody o úhradách vázaných na akcie uvedené v odstavci 3 účtovat ve finančních výkazech dceřiné společnosti, která přijímá služby zaměstnanců.

5. Mezi mateřskou a dceřinou společností může existovat dohoda, podle níž dceřiná společnost za poskytnutí kapitálových nástrojů zaměstnancům mateřské společnosti zaplatí. Tato interpretace neřeší, jak takové dohody o úhradě uvnitř skupiny účtovat.

6. Ačkoli se tato interpretace zaměřuje na transakce se zaměstnanci, vztahuje se rovněž na podobné transakce úhrad vázaných na akcie ve vztahu k jiným dodavatelům zboží nebo služeb, než jsou zaměstnanci.

ŘEŠENÍ

Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se kapitálových nástrojů účetní jednotky (odstavec 1)

7. Transakce s úhradami vázanými na akcie, při nichž účetní jednotka přijme služby jako plnění za kapitálové nástroje, se účtují jako vypořádané kapitálovými nástroji. Toto ustanovení se uplatní bez ohledu na to, zda se účetní jednotka rozhodne, nebo musí nakoupit tyto kapitálové nástroje od třetí strany, aby splnila své závazky vůči zaměstnancům v rámci dohody o úhradě vázané na akcie. Ustanovení se rovněž uplatní bez ohledu na to, zda:

   a) práva na kapitálové nástroje účetní jednotky poskytla zaměstnanci sama účetní jednotka, nebo její akcionář či akcionáři, nebo

   b) dohodu o úhradě vázané na akcie vypořádala sama účetní jednotka, nebo její akcionář či akcionáři.

Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se kapitálových nástrojů mateřské společnosti

Mateřská společnost poskytne práva na kapitálové nástroje zaměstnancům své dceřiné společnosti (odst. 3 písm. a))

8. Pokud se dohoda o úhradě vázané na akcie v konsolidovaných finančních výkazech mateřské společnosti účtuje jako vypořádaná kapitálovými nástroji, ocení dceřiná společnost služby přijaté od svých zaměstnanců v souladu s požadavky platnými pro úhrady vázané na akcie, jež se vypořádají kapitálovými nástroji, s odpovídajícím zvýšením vlastního kapitálu jako příspěvek mateřské společnosti.

9. Mateřská společnost může poskytnout práva na kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiné společnosti za podmínky, že tito zaměstnanci dokončí stanovené období nepřetržité služby u skupiny. Zaměstnanec jedné dceřiné společnosti může být v průběhu stanoveného rozhodného období převeden do jiné dceřiné společnosti, aniž jsou dotčena práva zaměstnance na kapitálové nástroje mateřské společnosti na základě původní dohody o úhradě vázané na akcie. Každá dceřiná společnost ocení služby přijaté od zaměstnance odkazem na reálnou hodnotu kapitálových nástrojů k datu, kdy mateřská společnosti původně poskytla práva na kapitálové nástroje, jak stanoví dodatek A IFRS 2, a poměrně k rozhodnému období, které zaměstnanec odsloužil u jednotlivých dceřiných společností.

10. Může se stát, že takový zaměstnance poté, co bude převeden mezi skupinami účetní jednotky, nesplní jinou rozhodnou podmínku než tržní podmínku podle dodatku A IFRS 2, např. zaměstnanec opustí skupinu před dokončením stanoveného období služby. V tomto případě upraví každá dceřiná společnost dříve zachycenou částku ve vztahu ke službám přijatým od zaměstnance v souladu se zásadami v odstavci 19 IFRS 2. Jestliže tedy kapitálové nástroje poskytnuté mateřskou společností nebudou převedeny, protože zaměstnanec nesplnil jinou rozhodnou podmínku než tržní podmínku, nebude ve finančních výkazech žádné dceřiné společnosti na kumulativní bázi vykázána za služby přijaté od uvedeného zaměstnance žádná částka.

Dceřiná společnost poskytne svým zaměstnancům práva na nástroje vlastního kapitálu své mateřské společnosti (odst. 3 písm. b))

11. Dceřiná společnost účtuje transakci se svými zaměstnanci jako vypořádanou v hotovosti. Tento požadavek se uplatní bez ohledu na to, jakým způsobem dceřiná společnost získá kapitálové nástroje, aby splnila závazky vůči svým zaměstnancům.

DATUM ÚČINNOSTI

12. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. března 2007 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka tuto interpretace použije na roční období počínající před 1. březnem 2007, tuto skutečnost oznámí.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

13. Účetní jednotka tento výklad uplatní zpětně v souladu s IAS 8 s výhradou přechodných ustanovení IFRS 2.

SIC INTERPRETACE 7

Zavedení eura

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 10 *Události po rozvahovém dni* (revidovaný v roce 2003),

— IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* (revidovaný v roce 2003).

PŘEDMĚT SPORU

1. Od 1. ledna 1999, počátku účinnosti Ekonomické a peněžní unie (EMU), se euro stane samostatnou měnou a měnové kurzy mezi eurem a účastnickými národními měnami budou neodvolatelně zafixovány, tzn. že riziko následných kurzových rozdílů vztahujících se k těmto měnám bude od tohoto data eliminováno.

2. Diskutovanou otázkou je aplikace IAS 21 při přechodu z národních měn účastnických států Evropské unie na euro („přechod“).

ŘEŠENÍ

3. Požadavky IAS 21 týkající se převodu transakcí v cizí měně a účetní závěrky zahraničních jednotek musí být při přechodu na euro striktně aplikovány. Totéž zdůvodnění platí pro fixaci směnných kurzů, když se země připojí k EMU v pozdější etapě.

4. To zejména znamená:

   a) peněžní aktiva a závazky v cizí měně, které jsou výsledkem transakcí, mohou být i nadále převáděny do měny vykazování závěrkovým kurzem. Jakékoli z toho vyplývající kurzové rozdíly musí být okamžitě uznány jako výnos nebo náklad s výjimkou případu, že by účetní jednotka pokračovala v používání svého současného účetního pravidla pro kurzové zisky a ztráty související se smlouvami o směně zahraniční měny, používanými ke snížení kurzového rizika v budoucích transakcích nebo závazcích (zajištění očekávaných transakcí);

   b) kumulativní kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky zahraničních subjektů musí být i nadále klasifikovány jako vlastní kapitál a musí být uznány jako výnos nebo náklad pouze při pozbytí čisté investice v zahraničním subjektu a

   c) kurzové rozdíly, vyplývající z převodu závazků vyjádřených v účastnických měnách, nesmí být zahrnuty do účetní hodnoty souvisejícího aktiva.

DATUM DOHODY

Říjen 1997

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

SIC INTERPRETACE 10

Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory.*

PŘEDMĚT SPORU

1. V některých zemích může být státní podpora účetním jednotkám zaměřena na povzbuzování dlouhodobé podpory podnikatelské činnosti v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Podmínky pro získání takové pomoci nemusí být specificky spojeny s provozními činnostmi účetní jednotky. Příklady takové pomoci jsou převody prostředků státu účetním jednotkám, které:

   a) podnikají ve specifickém průmyslovém odvětví;

   b) pokračují v podnikání v nedávno privatizovaných průmyslových odvětvích, nebo

   c) začínají podnikat nebo pokračují v podnikání v rozvojových oblastech.

2. Problémem je, zda taková státní podpora je „státní dotací" ve smyslu IAS 20, a zda by proto měla být vykazována v souladu s tímto standardem.

ŘEŠENÍ

3. Státní podpora účetním jednotkám splňuje definici státních podpor v IAS 20, i když neexistují žádné podmínky, které se specificky vztahují k provozním činnostem účetní jednotky, jiné než požadavek na provozování v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Takové dotace se proto neúčtují přímo ve prospěch vlastního kapitálu.

DATUM DOHODY

Leden 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 1. srpna 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

SIC INTERPRETACE 12

Konsolidace – jednotky zvláštního určení

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*,

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*,

— IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*,

— IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

PŘEDMĚT SPORU

1. Jednotka může být vytvořena, aby splnila úzce a jasně definovaný cíl (např. provádění pronájmu, výzkumu a vývoje nebo sekuritizace finančních aktiv). Takové jednotky zvláštního určení (JZU) mohou mít formu obchodní společnosti, spravovaného majetku, partnerského podniku nebo neregistrovaného subjektu. JZU jsou často tvořeny na základě zákonných ustanovení, která předepisují přísná a někdy i trvalá omezení rozhodovacích pravomocí představitelů, správců nebo managementu operací takové JZU. Často taková ustanovení uvádějí, že politiky provázející stále probíhající činnosti JZU nemohou být měněny jinak než případně jejich zřizovatelem nebo patronem (tj. jsou provozovány způsobem zvaným „autopilot“).

2. Patron (nebo účetní jednotka, jejímž jménem byla JZU vytvořena) často převádí aktiva do JZU a získává právo užívat aktiva držená JZU nebo provádí pro JZU služby, zatímco jiné strany („obstaravatelé kapitálu“) se mohou postarat o doplňování kapitálu JZU. Účetní jednotka, která je angažována na transakcích s JZU (často zřizovatel nebo patron), může JZU v podstatě ovládat.

3. Podíl na prospěchu z JZU může mít například formu dluhového nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, práva účasti, zbytkového podílu nebo pronájmu. Některé podíly na prospěchu mohou jednoduše držiteli poskytnout pevnou nebo stanovenou míru výnosnosti, zatímco jiné přinesou držiteli práva či přístup k jiným budoucím ekonomickým užitkům z činností JZU. V mnoha případech obdrží zřizovatel nebo patron (nebo účetní jednotka, jejímž jménem byla JZU zřízena) významný podíl na prospěchu z činnosti JZU, i když může vlastnit malý či nemusí vlastnit žádný podíl na vlastním kapitálu JZU.

4. IAS 27 požaduje konsolidaci jednotek, které jsou ovládány vykazující účetní jednotkou. Standard však výslovně neuvádí poučení o konsolidaci JZU.

5. Předmětem sporu je to, za jakých okolností by účetní jednotka měla konsolidovat JZU.

6. Tato interpretace se netýká plánů požitků po skončení pracovního poměru nebo jiných dlouhodobých plánů zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19

7. Převod aktiv z účetní jednotky do JZU může být kvalifikován jako jejich prodej touto účetní jednotkou. Dokonce jestliže je převod kvalifikován jako prodej, ustanovení IAS 27 a tato interpretace mohou znamenat, že účetní jednotka má JZU konsolidovat. Tato interpretace se nezabývá okolnostmi, za nichž by bylo pro účetní jednotku řešení prodeje použito, nebo vyloučením důsledků takových prodejů při konsolidaci.

ŘEŠENÍ

8. JZU se konsoliduje, když podstata vztahu mezi účetní jednotkou a JZU naznačuje, že JZU je touto účetní jednotkou ovládána.

9. V kontextu určité JZU může vzniknout ovládání pomocí předurčení činností této JZU (provozované způsobem „autopilot“) nebo jinak. Odstavec 13 IAS 27 naznačuje několik okolností, které ústí v ovládání i v případech, kdy účetní jednotka vlastní jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv na jiné účetní jednotce. Podobně může existovat ovládání i v případech, kdy účetní jednotka vlastní malý nebo nevlastní žádný podíl na vlastním kapitálu JZU. Použití tohoto konceptu ovládání v každém případě vyžaduje úsudek v souvislosti se všemi relevantními faktory.

10. Navíc k situacím popsaným v odstavci 13 IAS 27 mohou například vztah, při němž účetní jednotka ovládá JZU, a následně má tedy takovou JZU konsolidovat (dodatečné vysvětlení je uvedeno v dodatku k této interpretaci), naznačit následující okolnosti:

    a) činnosti JZU jsou v podstatě řízeny jménem účetní jednotky v souladu s jejími konkrétními podnikatelskými potřebami tak, že účetní jednotka obdrží užitky z provozování JZU;

    b) účetní jednotka má v podstatě rozhodovací pravomoci k tomu, aby získala většinu užitků z činností JZU, nebo aby tyto rozhodovací pravomoci byly delegovány zavedením mechanismu „autopilota“;

    c) účetní jednotka má v podstatě právo získat většinu užitků JZU, a tudíž může být vystaven rizikům provázejícím činnosti JZU, nebo

    d) účetní jednotka si v podstatě ponechává většinu zbytkových nebo vlastnických rizik vztahujících se k JZU nebo jejím aktivům za účelem získání užitků z jejích činností.

11. [Zrušen]

DATUM DOHODY

Červen 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. července 1999 nebo později; dřívější použití je podporováno. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

Účetní jednotka použije změny v odstavci 6 pro roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Použije-li účetní jednotka tento IFRS 2 pro dřívější období, tyto změny se použijí pro tato dřívější období.

SIC INTERPRETACE 13

Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení,*

— IAS 18 *Výnosy,*

— IAS 31 *Účasti ve společném podnikání.*

PŘEDMĚT SPORU

1. Odstavec 48 IAS 31 se zmiňuje jak o vkladech, tak o prodejích mezi spoluvlastníkem a společným podnikem takto: „Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce by mělo odpovídat podstatě transakce.“ Odstavec 24 IAS 31 navíc říká, že „spoluovládaná jednotka je společný podnik, který zahrnuje ustanovení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl“. Není tam žádná jednoznačná rada, která by se týkala uznání zisků a ztrát vyplývajících z vkladů nepeněžních aktiv do spoluovládaných jednotek („SJ“).

2. Vklady do SJ jsou převody aktiv provedené spoluvlastníky výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ. Takovéto vklady mohou mít rozličné podoby. Vklady mohou být provedeny spoluvlastníky současně, ať již při založení SJ, nebo následně. Protihodnotu přijatou spoluvlastníkem (spoluvlastníky) výměnou za aktiva vložená do SJ mohou také představovat peněžní prostředky nebo jiná protihodnota, která nezávisí na budoucích peněžních tocích SJ („dodatečná odměna“).

3. Předmětem sporu je:

   a) kdy příslušnou část zisků nebo ztrát plynoucích z vkladů nepeněžního aktiva do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu uznává spoluvlastník ve výsledovce;

   b) jak se dodatečná odměna zachycuje u spoluvlastníka a

   c) jak se nerealizovaný zisk či nerealizovaná ztráta prezentují v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka.

4. Podle této interpretace se nepeněžité vklady spoluvlastníka do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ zachycují použitím buď ekvivalenční metody, nebo poměrné konsolidace.

ŘEŠENÍ

5. Při uplatňování odstavce 48 IAS 31 na nepeněžní vklady do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ vykazuje spoluvlastník ve výsledovce za období část zisku nebo ztráty připadající na podíly jiných spoluvlastníků kromě toho, když:

   a) významná rizika a vlastnické odměny z vložených (vloženého) nepeněžních (nepenežního) aktiv (aktiva) nebyly převedeny na SJ, nebo

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

   c) transakce vkladu postrádala obchodní podstatu, jak je popsáno v IAS 16.

   Když je použita kterákoli výjimka uvedená v písmenu a) až c), posuzují se zisk nebo ztráta jako nerealizované, a nevykazují se tudíž ve výsledovce, ledaže se také použije odstavec 6.

6. Jestliže spoluvlastník dostává navíc nad podíl na vlastním kapitálu SJ peněžní či nepeněžní aktiva nepodobná těm, která vložil, část zisku nebo ztráty z transakce zachytí spoluvlastník ve výsledovce.

7. Nerealizované zisky nebo ztráty z nepeněžních aktiv vložených do SJ se odečítají od příslušných aktiv podle metody poměrné konsolidace nebo od investice podle ekvivalenční metody. Takové nerealizované zisky či ztráty se v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka jako odložené zisky nebo ztráty nevykazují.

8.–13. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

DATUM DOHODY

Červen 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. ledna 1999 nebo později; dřívější použití je podporováno. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

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

15. Změny z tohoto dodatku se použijí pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Použije-li účetní jednotka tento standard pro dřívější období, tyto změny se použijí pro tato dřívější období.

SIC INTERPRETACE 15

Operativní leasingy – pobídky

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění revize z roku 2003),

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003).

PŘEDMĚT SPORU

1. Při sjednávání nového nebo obnoveného operativního leasingu může pronajímatel poskytovat nájemci pobídky k uzavření smlouvy. Příkladem takových pobídek jsou peněžní úhrady nájemci nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem (takové náklady nájemce, jako jsou náklady na přemístění, zdokonalení, úpravu předmětu a náklady spojené s předchozí leasingovou smlouvou). Alternativně mohou být počáteční období leasingové doby smluvena jako osvobozená od placení nájemného nebo může být nájemné sníženo.

2. Otázka je, jak mají být pobídky při operativním leasingu vykázány ve výkazech obou subjektů, jak nájemce, tak pronajímatele.

ŘEŠENÍ

3. Všechny pobídky ke smlouvě o novém nebo obnoveném operativním leasingu se vykazují jako nedílná součást čisté odměny odsouhlasené pro užití najímaného aktiva, bez ohledu na povahu, druh pobídky nebo způsob nebo časové rozložení plateb.

4. Pronajímatel vykazuje celkové náklady na pobídky jako snížení výnosů z nájemného za dobu leasingu na lineární bázi, jestliže není užívána jiná systematická základna pro rozvržení užitků z pronajatého aktiva.

5. Nájemce vykazuje celkové užitky z pobídek jako snížení nákladů na nájemné během doby leasingu na lineární bázi, jestliže není užívána jiná systematická základna pro rozvržení nájemcových užitků z najatého aktiva.

6. Náklady vynaložené nájemcem včetně nákladů spojených s předchozí leasingovou smlouvou (např. náklady na ukončení, přemístění nebo zdokonalení předmětu nájmu) zaúčtuje nájemce v souladu s Mezinárodními účetními standardy upravujícími tyto náklady, včetně nákladů, které jsou účinně nahrazeny smluvní pobídkou.

DATUM DOHODY

Červen 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti pro leasingové smlouvy počínající 1. ledna 1999 nebo později.

INTERPRETACE SIC-21

Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 12 *Daně ze zisku,*

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 40 *Investice do nemovitostí* (ve znění novely z roku 2003).

PŘEDMĚT SPORU

1. Podle odstavce 51 IAS 12 odráží oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek daňové důsledky, které vyplynou ze způsobu, jakým účetní jednotka k rozvahovému dni očekává zpětné získání nebo uhrazení účetní hodnoty těch aktiv nebo závazků, které vedly ke vzniku přechodných rozdílů.

2. Odstavec 20 IAS 12 uvádí, že přecenění aktiva ne vždy ovlivňuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) v období přecenění a že se daňová základna aktiva nutně neupravuje jako důsledek přecenění. Jestliže zpětné získání účetní hodnoty bude zdanitelné, každý rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva a jeho daňovou základnou je přechodným rozdílem a vede k odloženému daňovému závazku nebo pohledávce.

3. Předmětem sporu je, jak interpretovat termín „zpětné získání“ ve vztahu k aktivu, které se neodpisuje (neodepisovatelné aktivum) a je přeceňováno podle odstavce 31 IAS 16.

4. Tato interpretace se použije také pro investice do nemovitostí, které jsou vedeny v přeceněných částkách podle odstavce 33 IAS 40, ale byly by považovány za neodepisovatelné, jestliže se použil IAS 16.

ŘEŠENÍ

5. Odložený daňový závazek nebo pohledávka, které vznikají z přecenění neodepisovatelného aktiva podle odstavce 31 IAS 16 se oceňují na základě daňových důsledků, jež by vyplývaly ze zpětného získání účetní hodnoty tohoto aktiva prodejem, bez ohledu na oceňovací základnu jeho účetní hodnoty. Stanoví-li proto daňový právní předpis daňovou sazbu použitou na daňovou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro daňovou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita prvně uvedená sazba.

DATUM DOHODY

Srpen 1999

DATUM ÚČINNOSTI

Tato dohoda nabývá účinnosti 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

SIC INTERPRETACE 25

Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 12 *Daně ze zisku.*

PŘEDMĚT SPORU

1. Důsledkem změny daňového statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů může být zvýšení nebo snížení jejich daňových závazků nebo daňových pohledávek. K tomu může například dojít po zahájení veřejného kótování kapitálových nástrojů účetní jednotky nebo po restrukturalizaci vlastního kapitálu účetní jednotky. Může se to stát i poté, co ovládající akcionář přesídlí do zahraničí. V důsledku takové události může být účetní jednotka zdaňována rozdílně; může například získat nebo ztratit daňové pobídky nebo může být v budoucnu zdaňován odlišnou sazbou.

2. Změna daňového statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů může mít bezprostřední dopad na běžné daňové závazky a pohledávky této účetní jednotky. Změna také může zvýšit či snížit odložené daňové závazky nebo odložené daňové pohledávky uznané účetní jednotkou v závislosti na tom, jaký dopad má změna daňového statutu na daňové důsledky, které vzniknou ze zpětného získání nebo vyrovnání účetních hodnot aktiv a závazků účetní jednotky.

3. Předmětem sporu je, jak má účetní jednotka zachytit daňové důsledky změn svého daňového statutu nebo daňového statutu svých akcionářů.

ŘEŠENÍ

4. Změna daňového statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů nevede ke zvýšení nebo snížení částek vykázaných přímo ve vlastním kapitálu. Důsledky změn daňového statutu na splatnou a odloženou daň se zahrnují do čistého zisku nebo ztráty za období, ledaže se tyto důsledky vztahují k transakcím a událostem, které ve stejném nebo jiném období vedou k přímému uznání ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu. Tyto daňové důsledky, které se vztahují ke změnám v uznané výši vlastního kapitálu ve stejném nebo jiném období (nezahrnované do čistého zisku nebo ztráty) se vykazují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.

DATUM DOHODY

Srpen 1999

DATUM ÚČINNOSTI

Tato dohoda nabývá účinnosti 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

SIC INTERPRETACE 27

Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 11 *Smlouvy o zhotovení,*

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 18 *Výnosy,*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky,*

— IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (ve znění roku 2003),

— IFRS 4 *Pojistné smlouvy.*

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka může uskutečnit transakci nebo řadu složených transakcí (ujednání) s nezávislou stranou nebo stranami (investor), které zahrnují právní formu leasingu. Například účetní jednotka pronajme aktiva investorovi a najme si stejná aktiva zpět, nebo alternativně, právně prodá aktiva a najme si stejná aktiva zpět. Forma každého ujednání a jeho okolnosti a podmínky se mohou významně lišit. V případě leasingu a zpětného leasingu, které mohou být ujednány tak, aby se dosáhlo daňové výhody pro investora, kterou sdílí s účetní jednotkou ve formě odměny, a ne převodu práva užívání aktiva.

2. Když ujednání s investorem zahrnuje právní formu leasingu, předmětem sporu je:

   a) jak určit, zda je řada transakcí spojena a má být zaúčtována jako jedna transakce;

   b) zda ujednání splňuje definici leasingu podle IAS 17, a když ne,

      i) zda oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky, jež mohou existovat, představují aktiva a závazky účetní jednotky (viz např. případ popsaný v odst. 2 písm. a) dodatku A),

      ii) jak má účetní jednotka zaúčtovat jiné závazky vyplývající z ujednání a

      iii) jak má účetní jednotka zaúčtovat odměnu, kterou může obdržet od investora.

ŘEŠENÍ

3. Řada transakcí, které v sobě zahrnují právní formu leasingu, je spojena a má být zaúčtována jako jediná transakce, když celkový ekonomický efekt nelze pochopit bez odkazu na řadu transakcí jako celek. Například jde o případ, kdy je řada transakcí úzce vzájemně spojena, je sjednána jako jediná transakce a transakce se odehrávají současně nebo v nepřetržité posloupnosti. (Použití této interpretace ilustruje dodatek A).

4. Účetnictví má odrážet podstatu ujednání. Všechny aspekty a důsledky ujednání se posuzují tak, aby určily jeho podstatu, s vahou danou těm aspektům a důsledkům, které mají ekonomický efekt.

5. IAS 17 se používá, když podstata ujednání zahrnuje převod práva užívání aktiva na dohodnuté časové období. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že ujednání v podstatě nelze považovat za leasing podle IAS 17, zahrnují (použití této interpretace ilustruje dodatek B):

   a) účetní jednotka si ponechává všechna rizika a odměny příslušející k podkladovému aktivu a požívá z jeho užívání stejná práva jako před ujednáním;

b) prvotní důvod pro ujednání je dosáhnout zvláštního daňového výsledku, a nikoliv převést právo užívání aktiva a

c) opce obsahuje okolnosti (termíny, období), které činí její realizaci skoro jistou (např. prodejní opce, která je realizovatelná za cenu dostatečně vyšší, než je očekávaná reálná hodnota k datu uplatnění).

6. K určení toho, zda oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky představují aktiva a závazky účetní jednotky, se použijí definice a návod v odstavcích 49–64 *Koncepčního rámce*. Indikátory, které společně ukazují, že oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky v zásadě nesplňují definici aktiv a závazků, a účetní jednotka je tedy nemá uznat, zahrnují:

a) účetní jednotka není schopna kontrolovat investiční účet při provádění svých vlastních cílů a nemá povinnost platit leasingové splátky. To se stane, když je například předplacená částka uložena na zvláštní účet, aby chránila investora a mohla být užita pouze k placení investorovi, když investor souhlasí s tím, že závazky platit leasingové splátky mají být placeny z peněžních prostředků na investičním účtu a účetní jednotka platby investorovi z investičního účtu není schopna odmítnout;

b) účetní jednotka má pouze vzdálené riziko vrácení celé částky odměny od investora a možné úhrady dodatečné částky, nebo pokud odměnu neobdržel, jen vzdálené riziko zaplacení menší částky, než jsou jiné závazky (např. záruka). Jen vzdálené riziko placení existuje, když například podmínky ujednání požadují, aby předplacená částka byla investována do bezrizikových aktiv, od kterých se očekává, že přinesou přiměřené peněžní toky, aby uhradily závazky z leasingových plateb, a

c) s výjimkou počátečních peněžních toků při sjednání smlouvy jsou jedinými peněžními toky plynoucími ze smlouvy leasingové platby, které jsou hrazeny výhradně z peněžních prostředků strhávaných z odděleného investičního účtu zřízeného z počátečních peněžních toků.

7. Jiné závazky z ujednání zahrnující poskytované záruky a závazky dohodnuté při dřívějším ukončení smlouvy, se účtují podle IAS 37, IAS 39 nebo IFRS 4, v závislosti na podmínkách.

8. K určení toho, kdy se odměna uznává jako výnos, kterého může účetní jednotka dosáhnout, se na události a podmínky každého ujednání použijí kritéria v odstavci 20 IAS 18. Je přitom nutné vzít v úvahu faktory typu, zda i nadále existuje zapojení v podobě závazků k významným plněním v budoucnosti, které jsou nezbytné k získání odměny, zda existují zadržená rizika, podmínky ujednání záruky a riziko vrácení odměny. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že je nevhodné celé obdržené odměny uznat jako výnos, jestliže jsou obdrženy na počátku ujednání, zahrnují:

a) závazky buď provést určité významné činnosti, nebo se jich zdržet jsou podmínky pro získání obdržené odměny, a proto uskutečnění právně závazného ujednání není nejvýznamnější úkon požadovaný ujednáním;

b) jsou dána omezení k užívání podkladového aktiva, která prakticky vedou k omezení a významnému ovlivnění schopnosti účetní jednotky aktiva užít (např. vyčerpání, prodej nebo zastavení jako záruka);

c) pravděpodobnost nutnosti vrátit zpět jakékoliv částky odměny a případně zaplatit dodatečnou částku není malá. K tomu například dochází, když:

i) podkladové aktivum není specializovaným aktivem, které účetní jednotka vyžaduje k výkonu své činnosti, a proto je možné, že účetní jednotka zaplatí určitou částku za účelem předčasného ukončení ujednání, nebo

ii) podmínky ujednání od účetní jednotky vyžadují, případně má účetní jednotka určitou nebo úplnou volnost rozhodnout se investovat předplacené částky do aktiv spojených jen s bezvýznamným rizikem (např. kurzové, úrokové nebo úvěrové riziko). Za této okolnosti není riziko, že investovaná částka nepostačí k uspokojení závazků platit leasingové splátky, malé, a proto existuje možnost, že se od účetní jednotky bude požadovat zaplacení určité částky.

9. Odměna se zachycuje ve výkazu zisků a ztrát na základě ekonomické podstaty a povahy.

ZVEŘEJNĚNÍ

10. Všechny aspekty ujednání, které v podstatě nezahrnují leasing podle IAS 17 se zohlední při určení příslušných zveřejnění, která jsou nutná k pochopení ujednání a použitého účetního řešení. Účetní jednotka v každém období, kdy ujednání trvá, zveřejní toto:

    a) popis ujednání zahrnující:

        i) podkladové aktivum a jakákoliv omezení jeho užívání,

        ii) dobu a jiné významné okolnosti ujednání,

        iii) transakce, které jsou spojeny dohromady, včetně jakýchkoliv opcí;

    b) účetní řešení použité pro jakoukoliv obdrženou odměnu, částku uznanou jako výnos v období a řádek položky ve výkazu zisků a ztrát, ve které je obsažena.

11. Zveřejnění požadovaná v souladu s odstavcem 10 této interpretace se poskytují individuálně pro každé ujednání nebo souhrnně pro každou třídu ujednání. Třída je seskupení ujednání s podkladovými aktivy podobné povahy (např. elektrárny).

DATUM DOHODY

Únor 2000

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

SIC INTERPRETACE 29

Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění revize z roku 2003),

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*,

— IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004).

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka (provozovatel licence) může uzavřít dohodu s jinou účetní jednotkou (poskytovatelem licence) za účelem poskytování takových služeb, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením. Poskytovatel licence může být jak soukromou, tak i veřejnoprávní účetní jednotkou nebo i státním orgánem. Příklady ujednání o poskytování licencované služby zahrnují vodohospodářství, rozvodné sítě, dálnice, parkoviště, tunely, mosty, letiště a telekomunikační sítě. Ujednání o poskytování licencované služby například nezahrnují outsourcing interních služeb (například provozování bufetu pro zaměstnance, údržba budov a služby účtárny nebo informačních technologií).

2. Ujednání o poskytování licencovaných služeb obecně znamená, že jsou na určité období převedeny na provozovatele licence:

   a) práva poskytovat služby, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením, a

   b) v některých případech právo používat konkrétní hmotná, nehmotná nebo finanční aktiva;

   výměnou za to se provozovatel licence zavazuje:

   c) poskytovat v průběhu licenčního období dané služby v souladu se stanovenými podmínkami a

   d) případně na konci licenčního období vrátit veškerá práva, která obdržel na začátku licenčního období nebo která získal v průběhu licenčního období.

3. Společnou vlastností všech ujednání o poskytování licencovaných služeb je to, že provozovatel licence obdrží nejen právo, ale současně je mu uložena i povinnost poskytovat veřejné služby.

4. Předmětem sporu je, jaké informace se zveřejňují v komentáři k účetní závěrce poskytovatele licence a provozovatele licence.

5. Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování licencovaných služeb, se zabývají Mezinárodní účetní standardy (například IAS 16 se použije na akvizice pořízení budov, pozemků a zařízení, IAS 17 se používá na leasingy aktiv a IAS 38 se týká pořízení nehmotných aktiv). Ujednání o poskytování licencovaných služeb však může zahrnovat nevýhodné smlouvy, které Mezinárodními účetními standardy nejsou upraveny až do doby, kdy se stanou nevýhodnými a je na ně použit IAS 37. Z uvedeného důvodu se zabývá tato interpretace dodatečnými požadavky na zveřejňování údajů o ujednání týkajících se poskytování licencovaných služeb.

ŘEŠENÍ

6. Při určování údajů ke zveřejnění v komentáři k účetní závěrce se musí vzít v úvahu veškeré aspekty ujednání o poskytování licencovaných služeb. Poskytovatel licence a provozovatel licence zveřejňuje za každé období následující údaje:

   a) popis ujednání;

   b) významné podmínky ujednání, které mohou ovlivňovat částku, časový rozvrh a jistotu budoucích peněžních toků (například licenční období, data valorizace ceny a základnu, která určuje valorizaci nebo opakované projednávání podmínek);

c) podstatu a rozsah (například množství, časové období a částky):

i) práv užívat určitá aktiva;

ii) povinností poskytovat nebo práv očekávat dodávky služeb;

iii) povinností pořídit nebo postavit jednotlivé budovy, pozemky a zařízení;

iv) povinností dodat nebo práv obdržet konkrétní aktiva na konci licencovaného období;

v) možností obnovení nebo ukončení ujednání a

vi) ostatních práv a povinností (například důležité opravy);

d) změny v ujednání, ke kterým došlo v průběhu období.

7. Zveřejnění, která jsou požadována v souladu s odstavcem 6 této interpretace, se provádějí individuálně pro každé ujednání o poskytování licencovaných služeb nebo úhrnně za každou skupinu ujednání o poskytování licencovaných služeb. Skupina je sloučením takových ujednání o poskytování licencovaných služeb, které mají podobnou podstatu (například vybírání mýtného, telekomunikační nebo vodohospodářské služby).

DATUM DOHODY

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001.

SIC INTERPRETACE 31

Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*

— IAS 18 *Výnosy.*

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka (dodavatel) může vstupovat do barterových transakcí zahrnujících poskytování propagačních služeb výměnou za přijímání propagačních služeb od zákazníka (odběratel). Reklamní texty mohou být zveřejňovány na internetu nebo na místech určených pro plakátování, šířeny televizí nebo rozhlasem, publikovány v časopisech a novinách nebo prostřednictvím jiných médií.

2. V některých případech si účetní jednotky vzájemně neplatí penězi, nebo jiným protiplněním. V některých jiných případech si vzájemně uhrazují stejné nebo přibližně stejné částky v penězích či jinou formou protiplnění.

3. Dodavatel, který provádí propagační služby v průběhu svých běžných aktivit, účtuje výnos z barterových transakcí zahrnujících reklamní služby podle IAS 18, pokud jsou, mimo jiná kritéria, vyměňované služby rozdílné (odstavec 12 IAS 18) a částku výnosu lze spolehlivě vyčíslit (odst. 20 písm. a) IAS 18). Tato interpretace se týká výhradně výměny rozdílných reklamních služeb. Výměna obdobných služeb není transakcí, která podle IAS 18 vytváří výnos.

4. Problémem je, za jakých okolností může dodavatel spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě reklamních služeb přijímaných nebo poskytovaných v barterové transakci.

ŘEŠENÍ

5. Výnos z barterové transakce zahrnující propagaci nemůže být spolehlivě vyčíslen v reálné hodnotě reklamních služeb přijímaných. Avšak dodavatel může spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě reklamních služeb, které v barterové transakci poskytuje, a to odkazem výhradně na nebarterové transakce, které:

   a) zahrnují reklamní služby obdobné, jako jsou reklamní služby v barterové transakci;

   b) se uskutečňují často;

   c) představují převážný počet transakcí i částek při srovnání se všemi transakcemi poskytování reklamních služeb, které jsou obdobné jako reklamní služby v barterové transakci;

   d) zahrnují peněžní plnění nebo protiplnění v jiné podobě (tj. obchodovatelné cenné papíry, nepeněžní aktiva a jiné služby), která mají spolehlivě vyčíslitelnou reálnou hodnotu, a

   e) nevztahují se k téže protistraně jako v barterové transakci.

DATUM DOHODY

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

SIC INTERPRETACE 32

Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění revize z roku 2003),

— IAS 2 *Zásoby* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*,

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění novely z roku 2004),

— IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004),

— IFRS 3 *Podnikové kombinace*.

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka může interně vynaložit výdaje na vytvoření a provozování svých vlastních webových stránek sloužících pro interní nebo externí potřeby. Webové stránky navržené pro externí přístup mohou být používány pro různorodé účely, jako je například podpora a propagace vlastních výrobků a služeb, poskytování elektronických služeb a prodej výrobků a služeb. Webové stránky navržené pro interní přístup mohou být používány pro ukládání předpisů účetní jednotky, údajů o zákaznících a vyhledávání potřebných informací.

2. Jednotlivé etapy tvorby webových stránek lze popsat následovně:

   a) plánování – zahrnuje vypracování studií proveditelnosti, definici cílů a jejich specifikace, vyhodnocování alternativ a výběr priorit;

   b) vývoj aplikací a infrastruktury – zahrnuje registraci doménového jména, nákup a sestavení technického vybavení a obstarání provozního programového vybavení, instalaci vyvinutých aplikací a zátěžové testy;

   c) tvorba designu – zahrnuje návrh grafické podoby webových stránek;

   d) tvorba obsahu – zahrnuje tvorbu, nákup, přípravu a nahrání informací v textové nebo grafické podobě na server ještě před dokončením tvorby webových stránek. Tyto informace mohou být uloženy buď v oddělených databázích, které jsou integrovány do webové stránky (nebo je k nim přístup z webové stránky), nebo jsou již přímo do webové stránky zakódovány.

3. Jakmile je tvorba webových stánek dokončena, začíná provozní etapa. V průběhu této etapy účetní jednotka udržuje a rozšiřuje aplikace, infrastrukturu, grafickou podobu a obsah webových stránek.

4. Při účtování o interních výdajích na tvorbu a provozování vlastních webových stránek účetní jednotky, vznikají následující otázky:

   a) zda jsou webové stránky nehmotným aktivem vytvořeným vlastní činností, na který se vztahují požadavky IAS 38, a

   b) jaký je nejvhodnější účetní přístup k řešení takových výdajů.

5. Tato interpretace se nevztahuje na výdaje spojené s nákupem, sestavováním a provozováním technických prostředků (například webový server, testovací server, provozní server a připojení k internetu) webových stránek. Takové výdaje jsou vykazovány v souladu s IAS 16. Pokud v účetní jednotce dojde kromě uvedených výdajů ještě k výdajům na poskytovatele internetového připojení, který je hostitelem webové stránky účetní jednotky, jsou tyto výdaje vykázány v souladu s odstavcem 78 IAS 1 a *Koncepčním rámcem* jako náklady účetního období, ve kterém byly dané služby poskytnuty.

6. IAS 38 se nevztahuje na nehmotná aktiva, která jsou držena účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžné činnosti (viz IAS 2 a IAS 11) nebo za účelem pronájmu, který spadá do působnosti IAS 17. V souladu s tím se tato interpretace nepoužívá na výdaje spojené s tvorbou a provozováním webových stránek (nebo programového vybavení pro webové stránky), které jsou určeny k prodeji jiné účetní jednotce. Pokud jsou webové stránky pronajaty na základě operativního leasingu, pak tuto interpretaci použije pronajímatel. Pokud jsou webové stránky pronajaty na základě finančního leasingu, pak použije tuto interpretaci nájemce, ihned po prvním vykázání takto najatého aktiva.

ŘEŠENÍ

7. Vlastní webové stránky, které si účetní jednotka vytvořila pro interní nebo externí přístup, jsou považovány za nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, které podléhá požadavkům IAS 38.

8. Webové stránky vytvořené vlastní činností se vykazují jako nehmotné aktivum tehdy a pouze tehdy, pokud kromě shody s obecnými požadavky uvedenými v odstavci 21 IAS 38 upravujícími uznávání a prvotní ocenění nehmotného aktiva, splňuje účetní jednotka rovněž požadavky uvedené v odstavci 57 IAS 38. Konkrétně může být účetní jednotka schopna splnit požadavek na prokázání toho, jakým způsobem budou jeho webové stránky vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky podle odst. 57 písm. d) IAS 38 tím, že jsou webové stránky například schopny přinášet výnosy, včetně výnosů vyplývajících z možnosti zasílat prostřednictvím nich objednávky. Účetní jednotka není schopna prokázat, jak budou webové stránky vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky v případě, kdy byly stránky vytvořeny pouze nebo primárně pro podporu a propagaci jeho vlastních výrobků nebo služeb, a proto se veškeré výdaje související s tvorbou takových stránek vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy.

9. Veškeré interní náklady na tvorbu a provoz webových stránek účetní jednotky se vykazují v souladu s IAS 38. Pro správnou volbu účetního řešení je nezbytné posoudit jak podstatu každé z aktivit, které byly příčinou vynaložených nákladů (např. školení zaměstnanců, správa webových stránek), tak i etapu tvorby webových stránek, případně jejich dalšího následného rozvoje (další vodítko poskytuje dodatek k této interpretaci). Například:

   a) etapa plánování je svojí podstatou podobná fázi výzkumu podle odstavců 54–56 IAS 38. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě, se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy;

   b) etapy vývoje aplikací a infrastruktury, tvorby grafického designu a tvorby obsahu v rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb účetní jednotky, jsou svojí podstatou podobné fázi vývoje podle odstavců 57–64 IAS 38. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách, se zahrnou do nákladů na pořízení webových stránek uznaných jako nehmotné aktivum v souladu s odstavcem 8, pokud jsou takové výdaje tomuto účelu přímo přiřaditelné. Například výdaje na nákup nebo pořízení obsahu (odlišného od obsahu, který slouží k podpoře a propagaci vlastních produktů účetní jednotky), který je specificky určen pro vytvářené webové stránky, nebo výdaje, které jsou nezbytné pro zpřístupnění takového obsahu (např. licenční poplatky za získání kopií dat) na vytvářených webových stránkách, se zahrnují do nákladů vývoje, pokud vyhovují stanoveným kritériím. V souladu s odstavcem 71 IAS 38 však není možné výdaje na nehmotná aktiva, které již byly původně zahrnuty do nákladů účetního období, vykázat jako náklady na pořízení nehmotného aktiva k pozdějšímu datu (například tehdy, pokud již byla plně odepsána pořizovací cena autorských práv k údajům, které jsou však nadále poskytovány jako součást obsahu webových stránek);

   c) výdaje, které se vyskytly v průběhu etapy tvorby obsahu v rozsahu připadajícím na podporu a propagaci vlastních výrobků a služeb účetní jednotky (např. digitální fotografie výrobků), se vykazují v souladu s odst. 69 písm. c) IAS 38 jako náklad toho účetního období, ve kterém k nim došlo. Například výdaje za odborné služby spojené s vytvořením digitálních fotografií vlastních výrobků účetní jednotky a s jejich úpravami se vykáží jako náklad toho účetního období, kdy byly uvedené odborné služby provedeny, a nikoliv až v období, kdy budou tyto digitální fotografie prezentovány na webových stránkách;

   d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byla dokončena tvorba webových stránek. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě, se již vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria odstavce 18 IAS 38.

10. Počáteční ocenění webových stánek, které jsou uznány jako nehmotné aktivum podle odstavce 8 této interpretace se provede v souladu s požadavky odstavců 72–87 IAS 38. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti se předpokládá krátká životnost.

DATUM DOHODY

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 25. března 2002. Dopady použití této interpretace se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 38 vydanými v roce 1998. Webové stránky, které nesplňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, avšak byly dříve jako nehmotné aktivum vykazovány, musí být k datu účinnosti této interpretace z aktiv vyřazeny. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání jako nehmotné aktivum nebyly dříve jako aktivum vykazovány, musí být odpovídající nehmotné aktivum vykázáno k datu účinnosti této interpretace. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání jako nehmotného aktiva byly již dříve jako aktivum vykazovány a oceněny v okamžiku vzniku na úrovni nákladů na pořízení, předpokládá se, že tato hodnota byla stanovena správně.

POZNÁMKA PRO ČTENÁŘE

Orgány se rozhodly, že ve svých textech již nebudou uvádět odkazy na poslední změny a doplňky citovaných aktů.

Pokud není uvedeno jinak, akty, na které se odkazuje v textech zde zveřejněných, se rozumí akty v platném znění.