



EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 13.9.2023
C(2023) 6067 final

ANNEX

PŘÍLOHA

nařízení Komise (EU) .../...,

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po skončení účetního období
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Samostatná účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Znehodnocení aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: uznávání a oceňování
IAS 40	Investiční nemovitý majetek
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 5	Stálá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná ujednání
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IFRS 16	Leasingy
IFRS 17	Pojistné smlouvy

IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a podobných závazcích
IFRIC 2	Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje
IFRIC 5	Práva na podíly na fonděch vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
IFRIC 6	Odpovědnost vyplývající z působení na zvláštním trhu s odpadním elektrickým a elektrotechnickým zařízením
IFRIC 7	Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRIC 10	Mezitímní účetní výkaznictví a znehodnocení aktiv
IFRIC 12	Ujednání o poskytování koncesovaných služeb
IFRIC 14	IAS 19 — Omezení hodnoty aktiva z definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich vzájemný vztah
IFRIC 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
IFRIC 17	Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
IFRIC 20	Náklady na odklizení skryvky v produkční fázi povrchového dolu
IFRIC 21	Poplatky
IFRIC 22	Cizoměnové transakce a zálohová plnění
IFRIC 23	Nejistota týkající se daní ze zisku
SIC-7	Zavedení eura
SIC-10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC-25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů
SIC-29	Zveřejňování – ujednání o poskytování koncesovaných služeb
SIC-32	Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

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 Tento standard stanoví východiska pro sestavování a zveřejňování obecné účetní závěrky, aby byla zajištěna srovnatelnost účetních závěrek účetní jednotky se závěrkami za předchozí období i s účetními závěrkami jiných účetních jednotek. Stanoví všeobecné požadavky na zveřejňování účetních závěrek, jejich strukturu a minimální požadavky na jejich obsah.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 **Účetní jednotka použije tento standard při sestavení a zveřejnění obecné účetní závěrky sestavené a zveřejňované v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).**
- 3 Uznávání, oceňování a zveřejnění specifických transakcí a dalších událostí je zpracováno v jiných IFRS.
- 4 Tento standard se nevztahuje na strukturu a obsah zkrácených mezitímních účetních závěrek v souladu s IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*. Odstavce 15–35 se však na tyto účetní závěrky vztahují. Tento standard se stejnou měrou vztahuje na všechny účetní jednotky, včetně těch, které předkládají konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, a těch, které předkládají samostatnou účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Samostatná účetní závěrka*.
- 5 Tento standard používá terminologii odpovídající potřebám účetních jednotek zřízených za účelem dosahování zisku, včetně podnikatelských jednotek veřejného sektoru. Pokud účetní jednotky vyvíjející neziskové činnosti v soukromém nebo veřejném sektoru aplikují tento standard, 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 zveřejňování podílů členů nebo podílníků v účetních závěrkách.

DEFINICE

- 7 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**
Účetní pravidla jsou definována v odstavci 5 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a tento termín se v tomto standardu používá ve stejném významu.
Obecné účetní závěrky (označované jako účetní závěrky) jsou takové závěrky, jež splňují potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc požadovat sestavy přizpůsobené svým konkrétním informačním potřebám.
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 vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují:
a) mezinárodní standardy účetního výkaznictví;
b) mezinárodní účetní standardy;
c) interpretace IFRIC a
d) interpretace SIC¹.
Významný:
Informace jsou významné, pokud by se mohlo důvodně očekávat, že jejich vynechání, zkrácení nebo zastření ovlivní rozhodnutí, která činí primární uživatelé obecné účetní závěrky na základě této účetní závěrky, jež poskytuje finanční informace o konkrétní vykazující účetní jednotce.
Významnost závisí na povaze nebo objemnosti informací, nebo na obojím. Účetní jednotka posoudí, zda informace, a to buď samostatně, nebo v kombinaci s jinými informacemi, jsou v kontextu její účetní závěrky jako celku významné.
Informace jsou zastřeny, pokud jsou sděleny způsobem, který by na primární uživatele účetní závěrky zapůsobil podobně jako vynechání nebo zkrácení uvedených informací. Níže jsou uvedeny příklady okolností, které mohou vést k zastření významných informací:
a) informace o významné položce, transakci nebo jiné události jsou zveřejněny v účetní závěrce, avšak použitý jazyk je mlhavý nebo nejasný;

1

Definice IFRS změněná po změně názvu zavedené novelou stanov Nadace IFRS v roce 2010.

- b) informace o významné položce, transakci nebo jiné události jsou v účetní závěrce rozptýleny;
- c) rozdílné položky, transakce nebo jiné události jsou nevhodně agregovány;
- d) podobné položky, transakce nebo jiné události jsou nevhodně odděleny a
- e) srozumitelnost účetní závěrky je snížena v důsledku toho, že významné informace jsou natolik překryty informacemi nevýznamnými, že primární uživatel není schopen určit, které informace jsou významné.

K posouzení, zda lze důvodně očekávat, že informace ovlivní rozhodnutí primárních uživatelů obecné účetní závěrky konkrétní vykazující účetní jednotky, je třeba, aby účetní jednotka zohlednila charakteristické znaky těchto uživatelů a zároveň své vlastní okolnosti.

Mnoho stávajících a potenciálních investorů, poskytovatelů úvěrů a dalších věřitelů nemůže vyžadovat, aby vykazující účetní jednotky poskytovaly informace přímo jim, a musí u většiny finančních informací, které potřebují, spoléhat na obecnou účetní závěrku. V důsledku toho jsou primárními uživateli, jimž je obecná účetní závěrka určena. Účetní závěrka se vypracovává pro uživatele, kteří mají přiměřené znalosti o obchodních a ekonomických činnostech a kteří informace zkoumají a analyzují s náležitou péčí. I dobře informovaní a pečliví uživatelé mohou někdy potřebovat požádat o pomoc poradce, aby informace o složitých ekonomických jevech pochopili.

Komentář obsahuje další informace k informacím prezentovaným ve výkazu o finanční pozici, výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků. Komentář obsahuje popis a rozbor položek zveřejňovaných v těchto výkazech a informace, které nesplňují podmínky pro uznání v těchto výkazech.

Ostatní úplný výsledek obsahuje položky výnosů a nákladů (včetně reklasifikačních úprav), které nejsou uznány do hospodářského výsledku, jak je požadováno nebo povoleno jinými standardy.

Složkami ostatního úplného výsledku jsou:

- a) změny ve fondu z přecenění (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*);
- b) přecenění plánů definovaných požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);
- c) zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování (viz IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*);
- d) zisky a ztráty z investic do kapitálových nástrojů určených za oceňované reálnou hodnotou v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9 *Finanční nástroje*;
- da) zisky a ztráty z finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A IFRS 9;
- e) efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků a zisky a ztráty ze zajišťovacích nástrojů, které zajišťují investice do kapitálových nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9 (viz kapitola 6 IFRS 9);
- f) pro určité závazky označené za oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku částka odpovídající změně v reálné hodnotě, která je důsledkem změn úvěrového rizika souvisejícího s tímto závazkem (viz odstavec 5.7.7 IFRS 9);
- g) změny v časové hodnotě opcí při oddělení vnitřní hodnoty a časové hodnoty opční smlouvy, přičemž za zajišťovací nástroj budou označeny pouze změny vnitřní hodnoty (viz kapitola 6 IFRS 9);
- h) změny v hodnotě forwardových částí forwardových smluv při oddělení forwardové části a spotové části forwardové smlouvy v případě, že za zajišťovací nástroj budou označeny pouze změny spotové části, a změny hodnoty měnového bazického rozpětí (*basis spread*) finančního nástroje v případě, že budou vyloučeny z určení finančního nástroje za zajišťovací nástroj (viz kapitola 6 IFRS 9);
- i) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění ze smluv vystavených v rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy* vyloučené z hospodářského výsledku, pokud jsou celkové finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění rozčleněny tak, aby byla do hospodářského výsledku zahrnuta částka určená systematickou alokací za použití odst. 88 písm. b) IFRS 17, nebo částkou, která vylučuje účetní neshodu s finančními výnosy nebo náklady z podkladových položek, za použití odst. 89 písm. b) IFRS 17, a
- j) finanční výnosy nebo náklady z držených zajišťovacích smluv vyloučené z hospodářského výsledku, pokud jsou celkové finanční výnosy nebo náklady ze zajišťovacích smluv rozčleněny tak, aby byla do hospodářského výsledku zahrnuta částka určená systematickou alokací za použití odst. 88 písm. b) IFRS 17.

Vlastníci jsou držitelé nástrojů klasifikovaných jako vlastní kapitál.

Hospodářský výsledek jsou celkové výnosy snížené o náklady bez složek ostatního úplného výsledku.

Reklasifikační úpravy jsou částky reklasifikované do hospodářského výsledku běžného období, které byly v běžném období nebo v minulých obdobích uznány jako ostatní úplný výsledek.

Úplný výsledek celkem je změna ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.

Úplný výsledek celkem obsahuje všechny složky „hospodářského výsledku“ a „ostatního úplného výsledku“.

- 8 I když tento standard používá termín „ostatní úplný výsledek“, „hospodářský výsledek“ a „úplný výsledek celkem“, může účetní jednotka použít k popisu těchto položek i jiné termíny, pokud bude jejich význam jasný. Účetní jednotka může například použít termín „čistý zisk“ pro popis hospodářského výsledku.
- 8A Následující pojmy jsou popsány v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a jsou použity v tomto standardu ve smyslu upřesněném v IAS 32:
- a) finanční nástroj s prodejní opcí klasifikovaný jako kapitálový nástroj (popsaný v odstavcích 16A a 16B IAS 32);
 - b) nástroj, který účetní jednotce ukládá závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a je klasifikován jako kapitálový nástroj (popsaný v odstavcích 16C a 16D IAS 32).

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Účel účetní závěrky

- 9 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 rozhodnutích. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky dozoru vedení 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) vklady a výplaty vlastníkům jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci 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.

Úplná účetní závěrka

- 10 Úplná účetní závěrka obsahuje:
- a) výkaz o finanční pozici ke konci období;
 - b) výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za období;
 - c) výkaz změn vlastního kapitálu za období;
 - d) výkaz peněžních toků za období;
 - e) komentář obsahující významné informace o účetních pravidlech a další vysvětlující informace;
 - ea) srovnávací informace ve vztahu k předcházejícímu období, jak je uvedeno v odstavcích 38 a 38A, a
 - f) výkaz o finanční pozici k počátku předcházejícího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní politiku retrospektivně nebo provádí retrospektivní přepracování položek účetní závěrky nebo pokud reklasifikuje položky své účetní závěrky v souladu s odstavci 40A–40D.

Účetní jednotka může používat pro výkazy jiné názvy, než které se používají v tomto standardu. Účetní jednotka může například používat název „výkaz o úplném výsledku“ místo názvu „výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku“.

- 10A Účetní jednotka smí prezentovat samostatný výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, kde hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek jsou prezentovány ve dvou oddílech. Tyto oddíly se předkládají dohromady, přičemž nejprve je prezentován oddíl hospodářského výsledku a po něm přímo následuje oddíl ostatního úplného výsledku. Účetní jednotka může prezentovat oddíl

hospodářského výsledku v samostatném výkazu zisků a ztrát. V takovém případě samostatný výkaz zisků a ztrát bezprostředně předchází výkaz prezentující úplný výsledek, který začíná hospodářským výsledkem.

- 11 Účetní jednotka prezentuje s rovnocennou důležitostí všechny výkazy, které jsou součástí úplné účetní závěrky.

12 [zrušen]

- 13 Řada účetních jednotek zveřejňuje kromě účetní závěrky také finanční zprávu vedení, která 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) zdrojů účetní jednotky, které nejsou uznány ve výkazu o finanční pozici podle IFRS.

- 14 Řada účetních jednotek zveřejňuje 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 důležitou skupinu uživatelů. Rozsah platnosti IFRS se na tyto výkazy a zprávy zveřejňované mimo účetní závěrku nevztahuje.

Obecná ustanovení

Věrné zobrazení a soulad s IFRS

- 15 Účetní závěrka musí zobrazovat věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje důvěryhodné zobrazení dopadů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro uznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených v *Koncepčním rámci pro účetní výkaznictví (konceptním rámci)*. Předpokládá se, že výsledkem použití standardů IFRS s dodatečným zveřejněním, je-li nutné, je účetní závěrka, která podává věrný obraz.

- 16 Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s IFRS, uvede v komentáři explicitní a bezvýhradné prohlášení o souladu. Účetní jednotka nesmí o účetní závěrce prohlásit, že je v souladu s IFRS, pokud není v souladu s veškerými požadavky IFRS.

- 17 Prakticky za všech okolností dosahuje účetní jednotka věrného zobrazení souladem s příslušnými IFRS. Věrné zobrazení rovněž vyžaduje, aby účetní jednotka:

- a) zvolila a aplikovala účetních 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 absence IFRS specificky se vztahujícího 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, jiných událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky.

- 18 Nevhodná účetní pravidla nemůže účetní jednotka napravit ani zveřejněním aplikovaných účetních pravidel, ani komentářem či vysvětlujícími podklady.

- 19 V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, při kterých vedení dospěje k závěru, že soulad s požadavkem některého IFRS 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 20, pokud takový odklon relevantní regulační nebo právní rámec vyžaduje nebo nezakazuje.

- 20 Jestliže se účetní jednotka odklonila od aplikace požadavku některého IFRS v souladu s odstavcem 19, je povinna zveřejnit:

- a) informaci o tom, že vedení došlo k závěru, že účetní závěrka zobrazuje věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;
- b) že bylo dosaženo souladu s příslušnými standardy IFRS s výjimkou toho, že došlo k odklonu od určitého požadavku za účelem dosažení věrného zobrazení;
- c) název IFRS, od kterého se účetní jednotka odklonila, povahu odklonu včetně způsobu řešení, který by předmětný IFRS vyžadoval, důvod, proč by dané řešení bylo za těchto okolností tak zavádějící, že by vedlo ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *koncepčním rámci*, a přijaté řešení a

- d) u každého zveřejňovaného období finanční dopad odklonu na jednotlivé položky účetní závěrky, pokud by byly vykazovány v souladu s daným požadavkem.
- 21 **Jestliže se účetní jednotka odchýlila od požadavku některého IFRS v minulém období a daná odchylka ovlivní částky uznané v účetní závěrce běžného období, musí být provedeno zveřejnění stanovené v odst. 20 písm. c) a d).**
- 22 Odstavec 21 platí například v případech, kdy se účetní jednotka odchýlila v minulém období od požadavků některého IFRS pro oceňování aktiv nebo závazků a tento odklon ovlivňuje oceňování změn v aktivech a závazcích uznaných v účetní závěrce běžného období.
- 23 **V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, při kterých vedení dospěje k závěru, že soulad s požadavkem některého IFRS by byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *konceptním rámci*, ale relevantní regulační nebo právní rámec zakazuje odklon od takového požadavku, účetní jednotka v maximálním možném rozsahu omezí dopad zjištěných zavádějících aspektů souladu zveřejněním následujících informací:**
- a) názvu předmětného IFRS, povahy požadavku a důvodu, proč vedení dospělo k závěru, že soulad s daným požadavkem je za daných okolností natolik zavádějící, že vede ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *konceptním rámci*, a
- b) u každého zveřejňovaného období úpravy jednotlivých položek v účetní závěrce, o kterých vedení rozhodlo, že by byly nutné k dosažení věrného obrazu.
- 24 Pro účely odstavců 19–23 je informace v konfliktu s cílem účetní závěrky v případech, kdy nezobrazuje věrně transakce, jiné události a podmínky, jež má buď zobrazovat, nebo u kterých se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat, a v důsledku toho je pravděpodobné, že tato informace může ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Při hodnocení, zda by soulad s určitým požadavkem některého IFRS byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *konceptním rámci*, zohlední 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 *konceptním rámci*.
- Trvání podniku*
- 25 **Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení schopnost účetní jednotky pokračovat v trvání. Účetní jednotka musí sestavit účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku, pokud vedení nepřijme rozhodnutí o záměru likvidovat účetní jednotku nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit. Je-li si vedení při svém hodnocení vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k podstatným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, musí účetní jednotka takové nejistoty zveřejnit. Jestliže účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku, musí tuto skutečnost zveřejnit spolu se základnou, na které je zpracována účetní závěrka, a s důvodem, proč účetní jednotka nepředpokládá trvání svého podniku.**
- 26 Při hodnocení, zda je předpoklad trvání podniku oprávněný, zvažuje vedení účetní jednotky veškeré dostupné informace o budoucnosti, přinejmenším o době nejbližších dvanácti měsíců od konce účetního období. Rozsah uvážení závisí na skutečnostech v jednotlivých případech. Jestliže účetní jednotka má za sebou historii ziskové činnosti a pohotový přístup k finančním zdrojům, může účetní jednotka bez podrobných analýz dospět k závěru, že je předpoklad trvání podniku jakožto základna účetnictví přiměřený. V ostatních případech musí vedení zvažovat širokou škálu faktorů souvisejících s aktuální a očekávanou ziskovostí, plány splácení dluhů a potenciální zdroje náhradního financování předtím, než dospěje k závěru, že předpoklad trvání podniku je přiměřený.
- Akruální báze účetnictví*
- 27 **Účetní jednotka sestaví svoji účetní závěrku s výjimkou informací o peněžních tocích na akruální bázi účetnictví.**
- 28 Pokud je použita akruální báze účetnictví, uznává účetní jednotka položky jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady (prvky účetní závěrky), pokud splňují definice a kritéria uznání daných prvků v *konceptním rámci*.
- Významnost a agregace*
- 29 **Každou významnou třídu podobných položek musí účetní jednotka v účetní závěrce vykázat samostatně. Položky rozdílné povahy nebo funkce vykazuje účetní jednotka samostatně, pokud nejsou nevýznamné.**

30 Účetní závěrka je výsledkem zpracování velkého počtu transakcí nebo dalších událostí, které jsou agregovány do tříd v souladu s jejich povahou nebo funkcí. Konečným stádiem procesu agregace a klasifikace je vykazání zkrácených a klasifikovaných dat, která tvoří položky řádků v účetní závěrce. Jestliže řádková položka není samostatně významná, je agregována s ostatními položkami ve výkazech nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby vyžadovala samostatné vykazání ve výkazech, může být dostatečně významná, aby byla zveřejněna samostatně v komentáři.

30A Při používání tohoto a jiných IFRS účetní jednotka rozhodne, při zohlednění všech relevantních skutečností a okolností, jak bude agregovat informace v účetní závěrce včetně komentáře. Účetní jednotka nesmí snížit srozumitelnost své účetní závěrky tím, že zastře významné informace informacemi nevýznamnými nebo agreguje významné položky, jež mají odlišnou povahu nebo funkci.

31 Některé IFRS specifikují informace, které musí být uvedeny v účetní závěrce včetně komentáře. Účetní jednotka nemusí poskytovat určité zveřejnění požadované IFRS, pokud informace vyplývající z uvedeného zveřejnění není významná. Tak tomu je i tehdy, pokud IFRS obsahuje výčet specifických požadavků nebo je charakterizuje jako požadavky minimální. Účetní jednotka rovněž zváží, zda poskytnout další zveřejnění v případech, kdy splnění specifických požadavků IFRS nepostačuje k tomu, aby uživatelé účetní závěrky mohli pochopit vliv určitých transakcí, jiných událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky.

Vzájemná kompenzace

32 **Účetní jednotka nesmí vzájemně kompenzovat aktiva a závazky, výnosy a náklady, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje některý IFRS.**

33 Účetní jednotka vykazuje odděleně jak aktiva a závazky, tak výnosy a náklady. Vzájemná kompenzace ve výkazech zisků a ztrát, výkazech o ostatním úplném výsledku nebo ve výkazech o finanční pozici, s výjimkou případů, kdy vzájemná kompenzace odráží podstatu transakce nebo jiné události, snižuje jednak schopnost uživatelů pochopit existující transakce, jiné události a podmínky, tak i jejich schopnost posoudit budoucí peněžní toky účetní jednotky. Ocenění aktiv snížených o částky vyjadřující snížení jejich hodnoty, například opravná položka k zastaralým zásobám a pochybné části pohledávek, neznamená vzájemnou kompenzaci.

34 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vyžaduje, aby účetní jednotka oceňovala výnosy ze smluv se zákazníky částkou protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za převod příslibeného zboží nebo služeb. Částka uznaných výnosů odráží například všechny obchodní srážky a množstevní slevy, které účetní jednotka poskytuje. Účetní jednotka realizuje v průběhu svých běžných činností také jiné transakce, které negenerují výnosy z hlavní činnosti, ale existují vedle hlavních výdělečných činností. Účetní jednotka vykáže výsledky těchto transakcí jako vzájemné započtení výnosů a souvisejících nákladů vyplývajících z dané transakce, pokud takové vykazání odráží podstatu transakce nebo jiné události. Například:

- a) účetní jednotka vykazuje zisky a ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic a provozních aktiv v částce rozdílu mezi protihodnotou při vyřazení aktiv a účetní hodnotou aktiv včetně souvisejících nákladů spojených s prodejem a
- b) účetní jednotka smí uznat výdaje související s rezervou vykazovanou v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* refundované na základě smluvního ujednání s třetí stranou (například dodavatelská záruční smlouva) snížené o příslušnou refundaci.

35 Účetní jednotka dále vykazuje na čistém základě zisky a ztráty vznikající na základě skupiny podobných transakcí, například kurzové zisky a ztráty nebo zisky a ztráty vznikající z finančních nástrojů držených k obchodování. Jsou-li však takové zisky a ztráty významné, vykazuje je účetní jednotka samostatně.

Frekvence vykazování

36 **Účetní jednotka zveřejňuje úplnou účetní závěrku (včetně srovnávacích informací) minimálně ročně. Pokud účetní jednotka mění konec svého účetního období a zveřejňuje účetní závěrku za období delší nebo kratší než jeden rok, musí jako doplněk k období pokrytému účetní závěrkou zveřejnit:**

a) důvod pro použití delšího nebo kratšího období a

b) skutečnost, že částky vykazované v účetní závěrce nejsou zcela srovnatelné.

37 Účetní jednotka běžně sestavuje účetní závěrku za období jednoho roku. Z praktických důvodů však některé účetní jednotky preferují vykazovat například za období 52 týdnů. Tento standard takovou praxi nezakazuje.

Srovnávací informace

Minimální srovnávací informace

38 **S výjimkou případů povolených nebo vyžadovaných některým IFRS musí účetní jednotka u všech částek vykázaných v účetní závěrce za běžné období prezentovat srovnávací informace o**

předcházejícím období. Účetní jednotka poskytne srovnávací informace také k informacím popisného typu, jsou-li relevantní pro pochopení účetní závěrky běžného období.

38A Účetní jednotka prezentuje minimálně dva výkazy o finanční pozici, dva výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, dva samostatné výkazy zisků a ztrát (jsou-li prezentovány), dva výkazy peněžních toků a dva výkazy změn vlastního kapitálu a související komentář.

38B V některých případech jsou popisné informace uvedené v účetní závěrce za předchozí období nadále relevantní i v běžném období. Účetní jednotka například zveřejňuje v běžném období podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek byl ke konci předcházejícího období nejistý a stále ještě není vyřešen. Uživatelé mohou mít užitek ze zveřejnění informací o tom, že existovala nejistota ke konci předcházejícího období, a ze zveřejnění informací o krocích, které byly podniknuty v průběhu období k vyřešení této nejistoty.

Další srovnávací informace

38C Účetní jednotka může vedle minimální srovnávací účetní závěrky požadované standardy IFRS prezentovat další srovnávací informace, pokud jsou tyto informace vypracovány v souladu se standardy IFRS. Tyto srovnávací informace mohou sestávat z jednoho nebo více výkazů uvedených v odstavci 10, avšak nemusí zahrnovat úplnou účetní závěrku. Pokud tomu tak je, prezentuje účetní jednotka k uvedeným dalším výkazům související komentářové informace.

38D Účetní jednotka může například prezentovat třetí výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku (čímž prezentuje běžné období, předcházející období a jedno další srovnávací období). Účetní jednotka však nemusí prezentovat třetí výkaz o finanční pozici, třetí výkaz peněžních toků nebo třetí výkaz změn vlastního kapitálu (tj. další srovnávací závěrku). Účetní jednotka je povinna prezentovat v komentáři k účetní závěrce srovnávací informace související s dalším výkazem zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.

39–40 [zrušeny]

Změna účetní metody, retrospektivní přepracování nebo reklasifikace

40A Účetní jednotka prezentuje třetí výkaz o finanční pozici k začátku předcházejícího období vedle minimální srovnávací účetní závěrky požadované v odstavci 38A, pokud:

- a) používá účetní metodu retrospektivně, provádí retrospektivní přepracování položek v účetní závěrce nebo reklasifikuje položky ve své účetní závěrce a**
- b) retrospektivní použití, retrospektivní přepracování nebo reklasifikace má významný dopad na informace ve výkazu o finanční pozici na začátku předchozího období.**

40B Za okolností popsanych v odstavci 40A prezentuje účetní jednotka tři výkazy o finanční pozici, a sice:

- a) ke konci běžného období;
- b) ke konci předcházejícího období a
- c) k začátku předcházejícího období.

40C Pokud je účetní jednotka povinna prezentovat další výkaz o finanční pozici v souladu s odstavcem 40A, musí zveřejnit informace požadované v odstavcích 41–44 a IAS 8. Nemusí však prezentovat související komentář k úvodnímu výkazu o finanční pozici na začátku předcházejícího období.

40D Datum uvedeného úvodního výkazu o finanční pozici odpovídá počátku předchozího období bez ohledu na to, zda účetní závěrka účetní jednotky prezentuje srovnávací informace za dřívější období (jak je povoleno v odstavci 38C).

41 Pokud účetní jednotka mění vykazování nebo klasifikaci položek v účetní závěrce, musí reklasifikovat také srovnávací částky s výjimkou situace, kdy je reklasifikace neproveditelná. Pokud účetní jednotka reklasifikuje srovnávací částky, zveřejní (včetně stavu k začátku předchozího období):

- a) povahu reklasifikace;**
- b) částku každé položky nebo třídy položek, které se reklasifikují, a**
- c) důvod reklasifikace.**

42 Pokud je neproveditelné reklasifikovat srovnávací částky, je účetní jednotka povinna zveřejnit:

- a) důvod, proč nebyla reklasifikace částek provedena, a**
- b) povahu úprav, které by byly provedeny, kdyby částky byly reklasifikovány.**

43 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 minulé období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím neproveditelná. Údaje například nemusely být v

minulém období (obdobích) shromažďovány způsobem, který umožňuje jejich reklasifikaci, a zpětné vytváření daných údajů může být neproveditelné.

- 44 IAS 8 se zabývá úpravami srovnávacích informací, které jsou požadovány v případech, kdy účetní jednotka změní účetní pravidla nebo opravuje chybu.

Konzistence zveřejnění

- 45 **Účetní jednotka musí zachovat způsob zveřejnění a klasifikaci položek v účetní závěrce z jednoho účetního období do dalšího; výjimkou jsou následující případy:**

- a) je zřejmé, že v důsledku podstatné změny v povaze provozní činnosti účetní jednotky nebo v důsledku kontroly účetní závěrky účetní jednotky by jiný způsob zveřejnění nebo klasifikace byl vhodnější s ohledem na kritéria výběru a aplikace účetních pravidel podle IAS 8, nebo
- b) některý IFRS vyžaduje změny ve způsobu zveřejnění údajů.

- 46 Například podstatné pořízení či vyřazení majetku nebo kontrola způsobu zveřejnění účetní závěrky mohou naznačovat, že účetní závěrka by měla být sestavována odlišným způsobem. Účetní jednotka změní zveřejnění své účetní závěrky pouze v případě, že změna způsobu zveřejnění 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 ve způsobu zveřejnění účetní jednotka reklasifikuje své srovnávací informace v souladu s odstavci 41 a 42.

STRUKTURA A OBSAH

Úvod

- 47 Tento standard vyžaduje zveřejnění specifických údajů ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku či ve výkazu změn vlastního kapitálu a vyžaduje i zveřejnění dalších řádkových položek v těchto výkazech nebo v komentáři. IAS 7 *Výkaz peněžních toků* stanoví požadavky na zveřejnění informací o peněžních tocích.
- 48 Tento standard v některých případech používá pojem „zveřejnění“ v širokém smyslu, což představuje uvádění údajů, které se mají vyskytovat v účetní závěrce jako celku. Zveřejnění jsou vyžadována rovněž dalšími IFRS. Není-li v tomto standardu nebo jiném IFRS uvedeno jinak, je možné požadované údaje uvádět v účetní závěrce.

Identifikace účetní závěrky

- 49 **Účetní jednotka musí účetní závěrku jasně identifikovat a odlišit ji od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu.**
- 50 IFRS se vztahují pouze na účetní závěrku, nikoli však nutně na další informace prezentované ve výroční zprávě, výkazy pro regulátory nebo jiné dokumenty. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni odlišit informace, které jsou sestaveny podle IFRS, od jiných informací, které mohou být užitečné pro uživatele, ale nejsou předmětem požadavků těchto standardů.
- 51 **Účetní jednotka musí jasně identifikovat jednotlivé komponenty účetní závěrky a komentáře. Dále musí účetní jednotka výrazně označit následující informace a musí tyto informace také zopakovat, je-li to nutné pro správné pochopení zveřejňovaných informací:**
- a) název vykazující účetní jednotky nebo jiné způsoby identifikace a jakékoliv změny v těchto informacích oproti předchozímu účetnímu období;
 - b) zda účetní závěrka pokrývá jednotlivou účetní jednotku nebo skupinu účetních jednotek;
 - c) datum konce účetního období nebo období pokryté danou účetní závěrkou nebo komentářem;
 - d) měnu vykazování podle definice v IAS 21 a
 - e) úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek v účetní závěrce.

- 52 Účetní jednotka plní požadavky odstavce 51 zveřejněním vhodného záhlaví stránek, výkazů, komentářů, sloupců a podobně. Při rozhodování o nejlepším způsobu zveřejnění těchto informací je třeba použít úsudek. Jestliže například účetní jednotka zveřejňuje účetní závěrku elektronicky, obvykle se nepoužívají samostatné stránky; účetní jednotka prezentuje výše uvedené informace tak, aby bylo zaručeno správné pochopení informací zahrnutých do účetní závěrky.

- 53 Účetní jednotka často vytvoří srozumitelnější účetní závěrku, pokud zveřejňuje údaje v tisících nebo miliónech jednotek měny vykazování. To je přijatelné, pokud účetní jednotka zveřejní úroveň zaokrouhlování a nevynechá významné informace.

Výkaz o finanční pozici

Informace zveřejňované ve výkazu o finanční pozici

- 54 **Výkaz o finanční pozici obsahuje řádkové položky, které uvádějí tyto částky:**

- a) pozemky, budovy a zařízení;
 - b) investiční nemovitý majetek;
 - c) nehmotná aktiva;
 - d) finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených v písmenech e), h) a i));
 - da) portfolia smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, které představují aktiva, členěná dle požadavků odstavce 78 IFRS 17;
 - e) investice vykazované ekvivalenční metodou;
 - f) biologická aktiva v oblasti působnosti IAS 41 *Zemědělství*;
 - g) zásoby;
 - h) obchodní a jiné pohledávky;
 - i) peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;
 - j) celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*;
 - k) obchodní a jiné závazky;
 - l) rezervy;
 - m) finanční závazky (s výjimkou částek uvedených v písmenech k) a l));
 - ma) portfolia smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, které představují závazky, členěná dle požadavků odstavce 78 IFRS 17;
 - n) závazky a aktiva splatné daně podle definice v IAS 12 *Daně ze zisku*;
 - o) odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12;
 - p) závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji podle IFRS 5;
 - q) nekontrolní podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a
 - r) vydaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti.
- 55 Účetní jednotka zveřejňuje ve výkazu o finanční pozici další řádkové položky (a to i tak, že rozčlení řádkové položky uvedené v odstavci 54), záhlaví a mezisoučty, pokud je takové zveřejnění relevantní pro pochopení její finanční pozice.
- 55A Pokud účetní jednotka zveřejňuje mezisoučty v souladu s odstavcem 55, uvedené mezisoučty:
- a) musí sestávat z řádkových položek tvořených částkami uznanými a oceněnými v souladu s IFRS;
 - b) musí být prezentovány a označeny způsobem, který zajišťuje, že jsou řádkové položky, které tvoří mezisoučet, jasné a srozumitelné;
 - c) musí být v souladu s odstavcem 45 mezi jednotlivými obdobími konzistentní a
 - d) nesmí být zdůrazněny více než mezisoučty a součty vyžadované v IFRS pro výkaz o finanční pozici.
- 56 Jestliže účetní jednotka rozlišuje ve svém výkazu o finanční pozici krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jakožto samostatné kategorie, nesmí klasifikovat odložené daňové pohledávky (závazky) jako krátkodobé pohledávky (závazky).
- 57 Tento standard nepředepisuje pořadí ani formát, ve kterém má účetní jednotka položky prezentovat. Odstavec 54 pouze uvádí přehled položek, jejichž povaha nebo funkce jsou podstatně odlišné, a proto vyžadují samostatné zveřejnění ve výkazu o finanční pozici. Dále:
- a) jsou zahrnuty řádky, pokud velikost, povaha nebo funkce položky nebo agregace podobných položek jsou takové, že samostatné vykazání je relevantní pro pochopení finanční pozice účetní jednotky, a
 - b) použité popisy a pořadí položek nebo agregace podobných položek mohou být upraveny podle povahy účetní jednotky a jejích transakcí tak, aby poskytly informace relevantní pro pochopení finanční pozice účetní jednotky. Například finanční instituce může upravit výše uvedené popisy tak, aby poskytly informace, které odpovídají její činnosti.
- 58 Účetní jednotka založí posouzení toho, zda budou prezentovány samostatně další položky, na hodnocení následujících bodů:
- a) povaha a likvidita aktiv;
 - b) funkce aktiv v rámci účetní jednotky a

c) částky, povaha a načasování závazků.

- 59 Použití různých oceňovacíchází pro různé třídy aktiv znamená, že jejich povaha nebo funkce se liší, a mají proto být vykazovány jako samostatné položky. Například různé třídy pozemků, budov a zařízení mohou být oceněny pořizovacími náklady nebo přeceněnou částkou v souladu s IAS 16.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

- 60 Účetní jednotka je ve svém výkazu o finanční pozici povinna vykazovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné klasifikace v souladu s odstavci 66–76 kromě případů, kdy spolehlivější a relevantnější informace poskytuje zveřejnění založené na likviditě. Pokud je aplikována tato výjimka, musí účetní jednotka vykazovat všechna aktiva a závazky podle likvidity.

- 61 Ať je přijata kterákoliv z metod vykázání, musí účetní jednotka zveřejnit částku, u níž se očekává úhrada nebo vypořádání za více než dvanáct měsíců, u každé řádkové položky aktiva a závazku, která v sobě obsahuje částky, u nichž se očekává, že budou uhrazeny nebo vypořádány v rámci:

a) ne více než dvanácti měsíců po skončení účetního období a

b) více než dvanácti měsíců po skončení účetního období.

- 62 Jestliže účetní jednotka dodává zboží nebo služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu, zveřejnění samostatné klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků ve výkazu o finanční pozici 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 se vypořádávají v rámci stejného období.

- 63 U některých účetních jednotek, například u finančních institucí, poskytuje zveřejnění aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidity informace, které jsou spolehlivé a relevantnější než zveřejnění podle krátkodobých/dlouhodobých aktiv a závazků, protože taková účetní jednotka nedodává zboží ani služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu.

- 64 Při aplikaci odstavce 60 je účetní jednotce povoleno vykazovat 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 způsobu vykázání může vzniknout, pokud účetní jednotka vyvíjí různorodou činnost.

- 65 Informace o očekávaných datech realizace aktiv a závazků jsou užitečné při hodnocení likvidity a solventnosti účetní jednotky. IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* požaduje 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 realizace nepeněžních aktiv, jako například zásob, a očekávaném datu vypořádání závazků, jako například rezerv, jsou rovněž užitečné bez ohledu na to, zda jsou aktiva a závazky klasifikovány jako krátkodobé nebo dlouhodobé. Účetní jednotka například zveřejňuje hodnotu zásob, o kterých se předpokládá, že budou realizovány za více než dvanáct měsíců po skončení účetního období.

Krátkodobá aktiva

- 66 Účetní jednotka je povinna klasifikovat aktivum jako krátkodobé, pokud:

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

b) je určeno především pro účely obchodování;

c) se předpokládá, že bude realizováno během dvanácti měsíců od skončení účetního období, nebo

d) se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalent (podle definice v IAS 7), za předpokladu, že není omezena jeho směna nebo použití pro úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Účetní jednotka klasifikuje všechna ostatní aktiva jako dlouhodobá.

- 67 Tento standard používá termín „dlouhodobý“, který zahrnuje hmotná, nehmotná a finanční aktiva dlouhodobé povahy. Nezakazuje použití alternativních popisů, pokud je jejich význam jasný.

- 68 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 skončení vykazovaného období. Krátkodobá aktiva zahrnují rovněž aktiva určená primárně k obchodování (příkladem jsou některá finanční aktiva, která splňují definici aktiv určených k obchodování v souladu s IFRS 9) a krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

- 69 **Účetní jednotka musí klasifikovat závazek jako krátkodobý, pokud:**
- a) se předpokládá, že bude vypořádán během jejího obvyklého provozního cyklu;
 - b) drží závazek primárně pro účely obchodování;
 - c) závazek má být vypořádán během dvanácti měsíců od skončení účetního období nebo
 - d) účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období (viz odstavec 73). Podmínky závazku, z nichž by mohlo podle uvážení protistrany vyplynout vypořádání závazku emisí kapitálových nástrojů, nemají na jeho klasifikaci vliv.

Účetní jednotka je povinna klasifikovat všechny ostatní závazky jako dlouhodobé.

- 70 Některé krátkodobé závazky, jako například obchodní závazky, některé akruální závazky související s náklady na zaměstnance a s ostatními provozními náklady, jsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky. Účetní jednotka klasifikuje takové provozní položky jako krátkodobé závazky, i když jsou splatné za více než dvanáct měsíců po skončení účetního období. 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.
- 71 Ostatní krátkodobé závazky nejsou vyrovnány v rámci obvyklého provozního cyklu, ale jsou splatné k úhradě během dvanácti měsíců po vykazovaném období nebo určeny převážně k obchodování. Příkladem jsou některé finanční závazky, které splňují definici závazků určených k obchodování v souladu s IFRS 9, kontokorentní úvěry, 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 vykazovaném období, jsou dlouhodobé závazky a podléhají odstavcům 74 a 75.
- 72 Účetní jednotka klasifikuje své finanční závazky jako krátkodobé, jsou-li k vypořádání během dvanácti měsíců po skončení účetního období, dokonce i když:
- a) původní termín byl na období delší než dvanáct měsíců a
 - b) po skončení účetního období a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění byla uzavřena dohoda o refinancování nebo restrukturalizaci plateb na dlouhodobém základě.
- 73 Pokud účetní jednotka očekává a má možnost refinancovat nebo znovuobnovit závazek na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období v souladu s příslušenstvím existující půjčky, klasifikuje daný závazek jako dlouhodobý, i když by jinak byl splatný během kratšího období. Jestliže však refinancování nebo znovuobnovení závazku není v pravomoci účetní jednotky (například neexistuje smlouva o refinancování), možnost refinancování závazku se nebere v úvahu a závazek se klasifikuje jako krátkodobý.
- 74 Jestliže účetní jednotka poruší závazek podle smlouvy o dlouhodobé půjčce ke konci účetního období nebo před ním s tím dopadem, že se závazek stane splatným na vyžádání, je závazek klasifikován jako krátkodobý, i kdyžby věřitel souhlasil po skončení účetního období a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, že v důsledku porušení smlouvy nebude vyžadovat platbu. Účetní jednotka klasifikuje závazek jako krátkodobý, protože ke konci účetního období nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po tomto datu.
- 75 Účetní jednotka však klasifikuje závazek jako dlouhodobý, jestliže věřitel souhlasil ke konci účetního období, že poskytne lhůtu v délce nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období, během které může účetní jednotka napravit porušení smlouvy a během které nemůže věřitel vyžadovat okamžité splacení.
- 76 Pokud jde o půjčky klasifikované jako krátkodobé závazky, jestliže mezi koncem účetního období 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 skončení účetního období*:
- 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 skončení účetního období.

Informace zveřejňované buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v komentáři

- 77 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit ve výkazu o finanční pozici nebo v komentáři další dílčí klasifikaci prezentovaných položek klasifikovaných způsobem odpovídajícím jejím činnostem.**

- 78 Podrobnosti uváděné v dílčí klasifikaci závisejí na požadavcích IFRS a na velikosti, povaze a funkci předmětných částek. Účetní jednotka při rozhodování o bázi dílčí klasifikace přihlíží také k faktorům uvedeným v odstavci 58. 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, zálohy 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.
- 79 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit ve výkazu o finanční pozici nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři:**
- a) **pro každou kategorii základního kapitálu:**
 - i) počet autorizovaných akcií;
 - ii) počet akcií vydaných a plně splacených a vydaných, ale plně nesplacených;
 - iii) nominální hodnotu akcie nebo to, že akcie nemají nominální hodnotu;
 - iv) sesouhlasení počtu akcií v oběhu na počátku a na konci 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 smluvních podmínek a částek a
 - b) popis povahy a účelu jednotlivých rezervních fondů v rámci vlastního kapitálu.
- 80 Účetní jednotka bez základního kapitálu, například osobní společnost nebo podílový fond, musejí zveřejňovat informace odpovídající požadavkům odst. 79 písm. a) zobrazující změny během období v jednotlivých kategoriích podílů na vlastním kapitálu a práva, přednostní práva a omezení spojená s jednotlivými kategoriemi podílů na vlastním kapitálu.
- 80A Pokud účetní jednotka reklasifikovala
- a) finanční nástroj s prodejní opcí klasifikovaný jako kapitálový nástroj nebo
 - b) nástroj, který účetní jednotce ukládá závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a je klasifikován jako kapitálový nástroj,
- mezi finančními závazky a vlastním kapitálem, zveřejní částku reklasifikovanou do každé z kategorií a z každé kategorie (finanční závazky nebo vlastní kapitál) a načasování a důvody této reklasifikace.
- Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku
- 81A Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku (výkaz o úplném výsledku) prezentuje kromě oddílu hospodářského výsledku a oddílu ostatního úplného výsledku:
- a) hospodářský výsledek;
 - b) celkový ostatní úplný výsledek;
 - c) úplný výsledek za období, který je součtem hospodářského výsledku a ostatního úplného výsledku.
- Pokud jednotka předkládá samostatný výkaz zisků a ztrát, neprezentuje oddíl hospodářského výsledku ve výkazu prezentujícím úplný výsledek.
- 81B Kromě oddílu hospodářského výsledku a oddílu ostatního úplného výsledku prezentuje účetní jednotka jako přiřazení hospodářského výsledku a ostatního úplného výsledku za období tyto položky:
- a) hospodářský výsledek za období přiřaditelný:
 - i) nekontrolním podílům a
 - ii) vlastníkům mateřského podniku;

b) úplný výsledek za období přiřaditelný:

- i) nekontrolním podílům a
- ii) vlastníkům mateřského podniku.

Pokud účetní jednotka prezentuje hospodářský výsledek v samostatném výkazu, prezentuje požadavky uvedené v písmeně a) v uvedeném výkazu.

Informace, jež se mají uvádět v oddíle hospodářského výsledku nebo ve výkazu zisků a ztrát

81 [zrušen]

82 Kromě položek požadovaných ostatními IFRS zahrnuje oddíl hospodářského výsledku nebo výkaz zisků a ztrát řádkové položky, jež představují tyto částky za období:

a) výnosy vykazující odděleně:

- i) úrokové výnosy, které byly vypočítány pomocí metody efektivní úrokové míry, a
- ii) výnosy z pojistného plnění (viz IFRS 17);

aa) zisky a ztráty vznikající na základě vynětí finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou;

ab) náklady na pojistné služby z vystavených smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 (viz IFRS 17);

ac) výnosy nebo náklady z držených zajistných smluv (viz IFRS 17);

b) finanční náklady;

ba) ztráty ze znehodnocení (včetně zrušení ztrát ze znehodnocení nebo zisků ze znehodnocení) stanovené v souladu s oddílem 5.5 IFRS 9;

bb) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění z vystavených smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 (viz IFRS 17);

bc) finanční výnosy nebo náklady z držených zajistných smluv (viz IFRS 17);

c) podíl na hospodářském výsledku z přidružených společností a společných podniků oceňovaných ekvivalenční metodou;

ca) pokud je finanční aktivum reklasifikováno z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, takže je oceněno reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, veškerý zisk nebo ztráta vznikající na základě rozdílu mezi předchozí naběhlou hodnotou finančního aktiva a jeho reálnou hodnotou ke dni reklasifikace (jak jej definuje IFRS 9);

cb) pokud je finanční aktivum reklasifikováno z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, takže je oceněno reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, veškerý kumulativní zisk nebo ztráta dříve uznané v ostatním úplném výsledku, které jsou reklasifikovány do hospodářského výsledku;

d) daňové náklady;

e) [zrušeno];

ea) jedinou částku pro veškeré ukončované činnosti (viz IFRS 5);

f)–i) [zrušena].

Informace prezentované v oddíle ostatního úplného výsledku

82A Oddíl ostatního úplného výsledku prezentuje řádkové položky u těchto částek za období:

a) položky ostatního úplného výsledku (s výjimkou částek uvedených v písmenu b)), klasifikované podle povahy a shrnuté do skupin v souladu s ostatními IFRS, které:

- i) nebudou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku a
- ii) budou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku, pokud budou splněny stanovené podmínky;

b) podíl na ostatním úplném výsledku přidružených podniků a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou, rozdělený na podíl položek, které v souladu s ostatními IFRS:

- i) nebudou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku a
- ii) budou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku, pokud budou splněny stanovené podmínky.

83–84 [zrušeny]

- 85 Účetní jednotka prezentuje ve výkazu/výkazech prezentujícím/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek další řádkové položky (a to i tak, že rozčlení řádkové položky uvedené v odstavci 82), záhlaví a mezisoučty, pokud je taková prezentace relevantní pro pochopení její finanční výkonnosti.**
- 85A** Pokud účetní jednotka zveřejňuje mezisoučty v souladu s odstavcem 85, uvedené mezisoučty:
- a) musí sestávat z řádkových položek tvořených částkami uznanými a oceněnými v souladu s IFRS;
 - b) musí být prezentovány a označeny způsobem, který zajišťuje, že jsou řádkové položky, které tvoří mezisoučet, jasné a srozumitelné;
 - c) musí být v souladu s odstavcem 45 mezi jednotlivými obdobími konzistentní a
 - d) nesmí být zdůrazněny více než mezisoučty a součty vyžadované v IFRS pro výkaz/výkazy prezentující hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek.
- 85B** Účetní jednotka zveřejní ve výkazu/výkazech prezentujícím/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek řádkové položky, jimiž se sesouhlasí veškeré mezisoučty prezentované v souladu s odstavcem 85 s mezisoučty nebo součty vyžadovanými v IFRS pro tento výkaz (tyto výkazy).
- 86** 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 složek finanční výkonnosti pomáhá uživatelům k pochopení dosažené finanční výkonnosti a při vytváření projekcí budoucí finanční výkonnosti. Účetní jednotka zahrne další řádkové položky do výkazu/výkazů prezentujícího/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek a změny používané popisy a pořadí položek, pokud je to nezbytné pro vysvětlení prvků finanční výkonnosti. Účetní jednotka bere v úvahu takové faktory, jako je významnost, povaha a funkce položek výnosů a nákladů. Například finanční instituce může upravit popisy tak, aby poskytly informace, které odpovídají činnostem finančních institucí. Účetní jednotka nekompensuje vzájemně výnosy a náklady, pokud nejsou splněna kritéria v odstavci 32.
- 87 Účetní jednotka nesmí prezentovat žádné položky výnosů nebo nákladů jako mimořádné položky, ve výkazu/výkazech prezentujícím/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek nebo v komentáři.**
- Výsledek za období*
- 88 Účetní jednotka je povinna uznat všechny položky výnosů a nákladů v období do hospodářského výsledku, pokud některý IFRS nepožaduje nebo nepovoluje něco jiného.**
- 89** Některé IFRS specifikují okolnosti, kdy účetní jednotka uzná určité položky v běžném období mimo hospodářský výsledek. IAS 8 se zabývá dvěma takovými okolnostmi: opravou chyb a důsledkem změn v účetních pravidlech. Jiné standardy IFRS požadují nebo povolují, aby byly složky ostatního úplného výsledku, které splňují definici výnosů nebo nákladů uvedenou v *koncepčním rámci* vyňaty z hospodářského výsledku (viz odstavec 7).
- Ostatní úplný výsledek za období*
- 90 Účetní jednotka zveřejní částku daně ze zisku týkající se každé položky ostatního úplného výsledku, včetně reklasifikačních úprav, buďto ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku nebo v komentáři.**
- 91** Účetní jednotka může prezentovat položky ostatního úplného výsledku buďto:
- a) očištěné od souvisejících daňových dopadů, nebo
 - b) před souvisejícími daňovými dopady, a to s jednou částkou znázorněnou pro celkovou částku daně ze zisku vztahující se k uvedeným položkám.
- Pokud se účetní jednotka rozhodne pro alternativu b), přiřadí daň k položkám, jež by mohly být následně reklasifikovány do oddílu hospodářského výsledku, a k položkám, jež následně do oddílu hospodářského výsledku reklasifikovány nebudou.
- 92 Účetní jednotka je povinna zveřejnit reklasifikační úpravy vztahující se ke složkám ostatního úplného výsledku.**
- 93** Ostatní IFRS určují, zda a kdy se má částka původně uznaná v ostatním úplném výsledku reklasifikovat do hospodářského výsledku. Tato reklasifikace je tímto standardem označována jako reklasifikační úprava. Reklasifikační úprava je zahrnuta v příslušné složce ostatního úplného výsledku v období, kdy je úprava reklasifikována do hospodářského výsledku. Tyto částky mohly být v běžném nebo minulých obdobích uznány v ostatním úplném výsledku jako nerealizované zisky. O tyto nerealizované zisky musí být ostatní úplný výsledek snížen v období, v němž jsou realizované zisky reklasifikovány do hospodářského výsledku, aby se zabránilo jejich dvojímu zahrnutí do úplného výsledku celkem.

- 94 Účetní jednotka smí prezentovat případné reklasifikační úpravy ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku nebo v komentáři. Účetní jednotka prezentující reklasifikační úpravy v komentáři prezentuje položky ostatního úplného výsledku po případných souvisejících reklasifikačních úpravách.
- 95 Reklasifikační úpravy vyplývají například z prodeje zahraniční jednotky (viz IAS 21) a v okamžiku, kdy některé zajišťované budoucí peněžní toky ovlivňují hospodářský výsledek (viz odst. 6.5.11 písm. d) IFRS 9 ve vztahu k zajištění peněžních toků).
- 96 Reklasifikační úpravy nevyplynou ze změn přírůstků z přecenění uznaného podle IAS 16 nebo IAS 38, ani z přecenění plánů definovaných požitků uznaných podle IAS 19. Tyto složky jsou uznávány v ostatním úplném výsledku a nejsou reklasifikovány do hospodářského výsledku v následujících obdobích. Změny přebytku z přecenění mohou být převedeny do nerozdělených zisků v následujících obdobích, kdy je aktivum užíváno nebo vyjmuto (viz IAS 16 a IAS 38). V souladu s IFRS 9 reklasifikační úpravy nevznikají v případě, že zajištění peněžních toků nebo účtování časové hodnoty opce (případně forwardové části forwardové smlouvy nebo měnového bazického rozpětí finančního nástroje) vyústí v částky, které jsou vyňaty z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků nebo ze samostatné kapitálové složky a zahrnuty přímo do počátečních pořizovacích nákladů nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku. Tyto částky jsou přímo převedeny do aktiv nebo závazků.
- Informace prezentované ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku nebo v komentáři*
- 97 **Jsou-li položky výnosů a nákladů významné, je účetní jednotka povinna zveřejnit jejich podstatu a částku samostatně.**
- 98 Okolnosti, které mohou vést k samostatnému zveřejnění položek výnosů a nákladů, zahrnují:
- a) snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty nebo snížení ocenění 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) ukončené činnosti;
 - f) urovnání sporů a
 - g) jiné zrušení rezerv.
- 99 **Účetní jednotka je povinna předložit analýzu nákladů uznaných do hospodářského výsledku na základě klasifikace založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci účetní jednotky, přičemž si musí zvolit tu z obou možností, která poskytne spolehlivé a relevantnější informace.**
- 100 Účetním jednotkám se doporučuje, aby v souladu s odstavcem 99 předkládaly analýzu ve výkazu/výkazech prezentujícím/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek.
- 101 Náklady jsou dále členěny tak, aby zvýraznily složky finanční výkonnosti, které se mohou lišit podle frekvence, potenciálu zisku nebo ztráty a předvídatelnosti. Tato analýza se poskytuje v jedné ze dvou forem.
- 102 První forma analýzy je metoda „druhů nákladů“. Účetní jednotka agreguje náklady v hospodářském výsledku podle jejich povahy (například odpisy, spotřeba nakoupeného materiálu, náklady na dopravu, zaměstnanecké požitky a náklady na reklamu) a dále je nepřerozděluje podle různých funkcí v rámci účetní jednotky. Tato metoda se aplikuje snadno, protože není třeba žádných 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 před zdaněním | | X |
- 103 Druhá forma analýzy je metoda „funkce nákladů“ neboli metoda „nákladů na prodej“ a klasifikuje náklady podle jejich funkce jako součást nákladů na prodej nebo například nákladů na odbyt nebo

administrativní činnosti. V souladu s touto metodou účetní jednotka zveřejňuje odděleně od ostatních nákladů minimálně své náklady na prodej. Tato metoda může poskytnout uživatelům relevantnější informace než klasifikace nákladů podle druhů, ale přiřazování nákladů k funkcím může vyžadovat subjektivní rozdělení a zahrnovat značné úsudky. Příklad klasifikace s využitím metody podle funkce nákladů:

Výnosy	X
Náklady na prodej	-X
Hrubý zisk	X
Ostatní provozní výnosy	X
Odbytové náklady	-X
Administrativní náklady	-X
Ostatní náklady	-X
Zisk před zdaněním	X

104 Účetní jednotka klasifikující náklady podle funkce musí zveřejnit další informace o druzích nákladů včetně odpisů a amortizace a nákladů na zaměstnanecké požitky.

105 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, které se mohou přímo nebo nepřímo měnit s úrovní prodeje nebo výroby účetní jednotky. Protože každá z metod zveřejnění má význam pro různé typy účetních jednotek, vyžaduje tento standard od vedení, aby zvolilo nejvhodnější a spolehlivé zveřejnění. Protože informace o druhu nákladů jsou užitečné při předpovědích budoucích peněžních toků, je třeba v případech, kdy se používá klasifikace podle funkce nákladů, zveřejnit další informace. V odstavci 104 mají „zaměstnanecké požitky“ stejný význam jako v IAS 19.

Výkaz změn vlastního kapitálu

Informace, které se zveřejní ve výkazu změn vlastního kapitálu

106 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat výkaz změn vlastního kapitálu podle odstavce 10. Výkaz změn vlastního kapitálu obsahuje tyto informace:

- a) úplný výsledek celkem za období, odděleně zobrazující celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a nekontrolním podílům;
- b) pro každou složku vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu uznaných podle IAS 8 a
- c) [zrušeno];
- d) pro každou složku vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období (minimálně) s odděleným zveřejněním změn vyplývajících z:
 - i) hospodářského výsledku;
 - ii) ostatního úplného výsledku a
 - iii) transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci, zobrazující odděleně vklady vlastníků a výplaty vlastníkům a změny ve vlastnických podílech v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě ovládnutí.

Informace, které se zveřejní ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři

106A Pro každou složku vlastního kapitálu je účetní jednotka povinna zveřejňovat buď ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři analýzu ostatního úplného výsledku podle položek (viz odst. 106 písm. d) bod ii)).

107 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat buď ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři částku dividend uznaných jako výplaty vlastníkům v průběhu období a související částky na akci.

108 V odstavci 106 zahrnují složky vlastního kapitálu například každou třídu vloženého kapitálu, kumulovanou hodnotu každé třídy ostatního úplného výsledku a nerozdělené zisky.

109 Změny ve vlastním kapitálu účetní jednotky mezi počátkem a koncem účetního období 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 vklady do vlastního kapitálu, zpětné odkoupení vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky a dividendy), 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 období.

- 110 IAS 8 požaduje retrospektivní úpravy při provádění změn v účetních pravidlech v rozsahu proveditelnosti, kromě případů, kdy přechodná ustanovení v jiném IFRS vyžadují něco jiného. IAS 8 také požaduje, aby se opravy chyb prováděly retrospektivně, v rozsahu proveditelnosti. Retrospektivní úpravy a retrospektivní přepočty nejsou změnami ve vlastním kapitálu, nýbrž úpravami počátečního stavu nerozdělených zisků s výjimkou, kdy některý IFRS požaduje retrospektivní úpravu jiné složky vlastního kapitálu. Ustanovení odst. 106 písm. b) požaduje zveřejnění celkové úpravy jednotlivých složek vlastního kapitálu vyplývající ze změn v účetních pravidlech a, odděleně, z oprav chyb ve výkazu změn vlastního kapitálu. Tyto úpravy se zveřejní pro všechna minulá období a k počátku období.

Výkaz peněžních toků

- 111 Informace o peněžních tocích poskytují uživatelům účetní závěrky podklad k posouzení schopnosti účetní jednotky generovat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a potřeb účetní jednotky souvisejících s využitím těchto peněžních toků. IAS 7 stanoví požadavky na sestavování a zveřejňování výkazu peněžních toků a souvisejících zveřejnění informací o peněžních tocích.

Komentář

Struktura

- 112 **Komentář musí:**

- a) **prezentovat informace o bázi zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech použitých v souladu s odstavci 117–124;**
- b) **zveřejnit informace vyžadované IFRS, které nejsou obsaženy jinde v účetní závěrce, a**
- c) **poskytnout informace, které nejsou obsaženy jinde ve výkazech účetní závěrky, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoliv z nich.**

- 113 **Účetní jednotka je povinna zveřejňovat komentář na systematické bázi, pokud je to proveditelné. Při stanovení systematické báze zváží účetní jednotka dopad na srozumitelnost a srovnatelnost své účetní závěrky. Účetní jednotka je povinna označit křížovým odkazem každou položku ve výkazu o finanční pozici, výkazu/výkazech zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku a ve výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků na související informace v komentáři.**

- 114 Komentář lze systematicky uspořádat či členit například takto:

- a) zdůraznit oblasti činnosti účetní jednotky, které považuje za nejrelevantnější pro pochopení své finanční výkonnosti a finanční pozice, například seskupit informace o určitých provozních činnostech;
- b) seskupit informace o položkách obdobně oceňovaných jako například aktiva oceňovaná reálnou hodnotou nebo
- c) použít pořadí řádkových položek, v jakém jsou uváděny ve výkazu/výkazech zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku a ve výkazu o finanční pozici např.:
 - i) prohlášení o souladu s IFRS (viz odstavec 16);
 - ii) významné informace o účetních pravidlech (viz odstavec 117);
 - iii) podpůrné informace o položkách prezentovaných ve výkazu o finanční pozici a ve výkazu/výkazech zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku a ve výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků, a to v pořadí, ve kterém jsou tyto výkazy a jednotlivé řádky uvedeny, a
 - iv) jiná zveřejnění, včetně:
 - 1) podmíněných závazků (viz IAS 37) a neuznaných smluvních závazků a
 - 2) nefinančních zveřejnění, například cílů a zásad systému řízení rizik účetní jednotky (viz IFRS 7).

- 115 [zrušen]

- 116 Účetní jednotka může shrnout informace o základně přípravy účetní závěrky a konkrétních použitých účetních pravidlech do samostatné sekce účetní závěrky.

Zveřejnění účetních pravidel

- 117 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit významné informace o účetních pravidlech (viz odstavec 7). Informace o účetních pravidlech jsou významné, pokud lze při jejich zohlednění společně s dalšími informacemi obsaženými v účetní závěrce účetní jednotky důvodně očekávat, že ovlivní rozhodnutí, která činí primární uživatelé obecné účetní závěrky na základě této účetní závěrky.**

- 117A Informace o účetních pravidlech, které se týkají nevýznamných transakcí, jiných událostí nebo podmínek, jsou nevýznamné a nemusí být zveřejněny. Informace o účetních pravidlech však mohou být významné vzhledem k povaze souvisejících transakcí, jiných událostí nebo podmínek, i přestože částky

jsou nevýznamné. Rovněž ne všechny informace o účetních pravidlech týkající se významných transakcí, jiných událostí nebo podmínek jsou samy o sobě významné.

- 117B Předpokládá se, že informace o účetních pravidlech jsou významné, pokud uživatelé účetní závěrky účetní jednotky tyto informace potřebují, aby porozuměli jiným významným informacím v účetní závěrce. Účetní jednotka bude například považovat informace o účetních pravidlech za významné pro svou účetní závěrku pravděpodobně tehdy, pokud se tyto informace týkají významných transakcí, jiných událostí nebo podmínek a:
- a) účetní jednotka během účetního období změnila účetní pravidlo a tato změna vedla k významné změně informací v účetní závěrce;
 - b) účetní jednotka zvolila účetní pravidlo z jedné nebo více možností povolených IFRS; taková situace by mohla nastat, pokud se účetní jednotka rozhodne ocenit investiční nemovitý majetek historickou cenou, a nikoli reálnou hodnotou;
 - c) účetní pravidlo bylo koncipováno v souladu s IAS 8 v případě, že neexistuje IFRS, který by byl specificky použitelný;
 - d) účetní pravidlo se vztahuje k oblasti, v níž je účetní jednotka při uplatňování účetních pravidel nucena učinit podstatné úsudky nebo předpoklady, a tyto úsudky nebo předpoklady zveřejní v souladu s odstavci 122 a 125 nebo
 - e) související účetnictví je složité a uživatelé účetní závěrky účetní jednotky by jinak těmto významným transakcím, jiným událostem nebo podmínkám nerozuměli; taková situace by mohla nastat, pokud účetní jednotka použije na třídu významných transakcí více než jeden IFRS.
- 117C Informace o účetních pravidlech, které se zaměřují na to, jak účetní jednotka aplikovala požadavky IFRS na svou vlastní situaci, poskytují informace specifické pro danou účetní jednotku, jež jsou pro uživatele účetní závěrky užitečnější než standardizované informace nebo informace, které pouze opakují nebo shrnují požadavky IFRS.
- 117D Pokud účetní jednotka zveřejní nevýznamné informace o účetních pravidlech, nesmí tyto informace omezit srozumitelnost významných informací o účetních pravidlech.
- 117E Závěr účetní jednotky, že určité informace o účetních pravidlech jsou nevýznamné, neovlivňuje související požadavky na zveřejňování stanovené v jiných IFRS.
- 118 [zrušen]
- 119 [zrušen]
- 120 [zrušen]
- 121 [zrušen]
- 122 Účetní jednotka je povinna zveřejnit spolu s významnými informacemi o účetních pravidlech nebo s jinými komentáři také úsudky, mimo úsudků vyžadujících odhady (viz odstavec 125), přijaté vedením v procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky, které mají nejpodstatnější vliv na částky uznané v účetní závěrce.**
- 123 V procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotkou provádí vedení různé úsudky, mimo úsudků vyžadujících odhady, které mohou podstatnou měrou ovlivnit částky uznané v účetní závěrce. Vedení například posuzuje:
- a) [zrušeno];
 - b) kdy budou v podstatě všechna podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví finančních aktiv, a v případě pronajímatelů pronajatých aktiv, převedena na jiné účetní jednotky a
 - c) zda určité prodeje zboží jsou dohodami o financování, a neznamenají proto vznik výnosů, a
 - d) zda smluvní podmínky finančního aktiva dávají ke stanoveným datům vzniknout peněžním tokům, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.
- 124 Některá zveřejnění provedená v souladu s odstavcem 122 jsou vyžadována podle jiných IFRS. Například IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila své úsudky při stanovování, jestli jinou účetní jednotku ovládá. IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* vyžaduje zveřejnění kritérií stanovených účetní jednotkou k rozlišení investičního nemovitého majetku od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti držené k prodeji v běžném podnikání, je-li klasifikace nemovitosti obtížná.
- Zdroje nejistoty v odhadech*
- 125 Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace o předpokladech, které přijímá ve vztahu k budoucnosti, a o dalších hlavních zdrojích nejistoty v odhadech ke konci účetního období, u nichž existuje vysoké riziko, že během příštího účetního období způsobí významné úpravy účetních**

hodnot aktiv a závazků. Ve vztahu k těmto aktivům a závazkům musí komentář obsahovat podrobnosti o:

a) jejich povaze a

b) jejich účetní hodnotě ke konci účetního období.

- 126 Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad dopadů nejistých budoucích událostí na tato aktiva a závazky ke konci účetního období. Když kupříkladu nejsou k dispozici tržní ceny zjištěné v poslední době, je třeba použít odhady orientované na budoucnost ke stanovení zpětně získatelných částek tříd pozemků, budov a zařízení, dopadu technologické zastaralosti zásob, rezerv záviselých na výsledcích probíhajících soudních procesů a dlouhodobých závazků vztahujících se k zaměstnaneckým požitkům, například penzijních závazků. Tyto odhady pracují s předpoklady o takových faktorech, jako je výše úpravy peněžních toků nebo diskontních sazeb o rizikovou přírážku, budoucí změny mezd a platů a budoucí změny cen ovlivňujících další náklady.
- 127 Předpoklady a další zdroje nejistoty v odhadech zveřejněné v souladu s odstavcem 125 se vztahují k odhadům, které vyžadují nejobtížnější, subjektivní nebo složité úsudky vedení. S rostoucím počtem proměnných a předpokladů ovlivňujících možná budoucí vyřešení nejistot se stávají uvedené úsudky subjektivnějšími a složitějšími a stejnou měrou obvykle roste možnost následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.
- 128 Zveřejnění podle odstavce 125 se nepožaduje u aktiv a závazků, u nichž je podstatné riziko, že se jejich účetní hodnota během příštího finančního roku významně změní, jsou-li na konci účetního období oceněny reálnou hodnotou založenou na kotované ceně na aktivním trhu pro stejné aktivum nebo závazek. Tyto reálné hodnoty se mohou významně měnit během příštího finančního roku, ale tyto změny nevyplynou z předpokladů nebo jiných zdrojů nejistoty v odhadech na konci účetního období.
- 129 Účetní jednotka provede zveřejnění podle odstavce 125 způsobem, který pomůže uživatelům účetní závěrky pochopit úsudky vedení o budoucnosti a o dalších zdrojích nejistoty v odhadech. Povaha a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění, které účetní jednotka provádí, jsou:
- a) povaha předpokladu nebo jiné nejistoty v odhadech;
 - b) citlivost účetních hodnot vůči metodám, předpokladům a odhadům, na nichž je založen jejich výpočet, včetně důvodů citlivosti;
 - c) očekávané vyřešení nejistoty a rozsah zdůvodněných 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.
- 130 Tento standard nepožaduje, aby účetní jednotka v rámci zveřejnění podle odstavce 125 zveřejňovala informace o rozpočtech nebo předpovědích.
- 131 Někdy není proveditelné zveřejnit rozsah možných dopadů předpokladů nebo jiných zdrojů nejistoty v odhadu ke konci účetního období. V těchto případech zveřejní účetní jednotka, že je podle stávajících poznatků důvodně možné, že výsledky v příštím finančním roce, 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 tříd aktiv nebo závazků) ovlivněných předpokladem.
- 132 Zveřejnění podle odstavce 122 týkající se úsudků vytvořených vedením během procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky se nevztahují na zveřejnění zdrojů nejistoty v odhadech podle odstavce 125.
- 133 Zveřejnění některých předpokladů, která by jinak byla požadována odstavcem 125, jsou požadována jinými IFRS. Například IAS 37 požaduje za specifikovaných okolností zveřejnění hlavních předpokladů vztahujících se k budoucím událostem ovlivňujícím třídy rezerv. IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* požaduje zveřejnění podstatných předpokladů (včetně technik a vstupů ocenění), které účetní jednotka používá při stanovení reálné hodnoty aktiv a závazků, které jsou vedeny v reálné hodnotě.

Kapitál

- 134 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky zhodnotit její cíle, pravidla a metody řízení kapitálu.**
- 135 V souladu s odstavcem 134 účetní jednotka zveřejní:
- a) kvalitativní informace o svých cílech, pravidlech a metodách řízení kapitálu včetně:
 - i) popisu toho, co řídí jako kapitál;
 - ii) pokud se na účetní jednotku vztahují externě stanovené kapitálové požadavky, zveřejní povahu těchto požadavků a jak jsou tyto požadavky zahrnuty do řízení kapitálu, a
 - iii) toho, jak účetní jednotka plní své cíle v oblasti řízení kapitálu;

- b) souhrnné kvantitativní údaje o tom, co účetní jednotka řídí jako kapitál. Některé účetní jednotky považují určité finanční závazky (například některé formy podřízených závazků) za součást kapitálu. Jiné účetní jednotky nezahrnují do kapitálu určité složky vlastního kapitálu (například složky vyplývající ze zajištění peněžních toků);
- c) veškeré změny v písmenech a) a b) z předcházejících období;
- d) zda v průběhu období splnila případně externě stanovené kapitálové požadavky, které se na ni vztahují;
- e) pokud účetní jednotka nesplnila tyto externě stanovené kapitálové požadavky, zveřejní důsledky tohoto nesplnění.

Účetní jednotka založí tato zveřejnění na informacích poskytovaných interně klíčovému vedení.

- 136 Účetní jednotka může řídit kapitál mnoha způsoby a podléhat mnoha různým kapitálovým požadavkům. Například konsorcium podniků může zahrnovat účetní jednotky, které se zabývají aktivitami v pojišťovnictví a bankovníctví, a tyto účetní jednotky mohou podnikat v různých právních prostředích. Pokud by souhrnné zveřejnění kapitálových požadavků a toho, jak je tento kapitál řízen, neposkytlo uživatelům účetní závěrky potřebné informace nebo zkreslilo pochopení kapitálových zdrojů účetní jednotky, je účetní jednotka povinna zveřejnit samostatné informace pro každý kapitálový požadavek, který se na účetní jednotku vztahuje.

Finanční nástroje s prodejní opcí klasifikované jako vlastní kapitál

- 136A O finančních nástrojích s prodejní opcí, které jsou klasifikované jako kapitálové nástroje, zveřejní účetní jednotka tyto údaje (pokud je již nezveřejnila jinde):

- a) shrnutí množstevních údajů o množství, které je klasifikované jako vlastní kapitál;
- b) své cíle, politiky a procesy dodržení závazku zpětně koupit či umořit nástroje, je-li o to držitelé nástrojů požádána, včetně veškerých změn provedených v předchozím období;
- c) očekávané peněžní odtoky při umoření nebo zpětném odkupu této třídy finančních nástrojů a
- d) informace o tom, jak byly očekávané peněžní odtoky při umoření nebo zpětném odkupu určeny.

Další zveřejnění

- 137 Účetní jednotka zveřejní v komentáři:

- a) částku dividend navržených nebo schválených před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, ale neuznávaných jako rozdělení vlastníkům během vykazovaného období, a související částku na akcii a
- b) částku jakýchkoliv neuznávaných kumulovaných preferenčních dividend.

- 138 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 jejich základních činností;
- c) název mateřské a nejvyšší mateřské společnosti ve skupině a
- d) jde-li o účetní jednotku s omezenou dobou použitelnosti, informace o délce její použitelnosti.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

- 139 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 139A IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) změnil odstavec 106. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) za dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu. Změna se použije retrospektivně.
- 139B Dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, změnil odstavec 138 a vložil nové odstavce 8A, 80A a 136A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije příslušné změny IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRIC 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*.

- 139C Odstavce 68 a 71 byly změněny prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 139D Odstavec 69 byl změněn *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 139E [zrušen]
- 139F *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavce 106 a 107 a vložila nový odstavec 106A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 139G [zrušen]
- 139H IFRS 10 a IFRS 12, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4, 119, 123 a 124. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IFRS 10 a IFRS 12.
- 139I IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 128 a 133. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 139J *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaná v červnu 2011, znoveleizovala odstavce 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 a 115, vložila nové odstavce 10A, 81A, 81B a 82A a zrušila odstavce 12, 81, 83 a 84. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2012 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 139K IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* (ve znění z června 2011) změnil definici „ostatního úplného výsledku“ v odstavcích 7 a 96. Účetní jednotka použije tyto změny při aplikaci standardu IAS 19 (ve znění z června roku 2011).
- 139L Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, vydaným v květnu 2012, byly změněny odstavce 10, 38 a 41, zrušeny odstavce 39–40 a vloženy nové odstavce 38A–38D a 40A–40D. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 139M [zrušen]
- 139N Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 34. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 139O IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 a 123 a zrušil odstavce 139E, 139G a 139M. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 139P Dokumentem *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (Změny IAS 1), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 a 122, vloženy nové odstavce 30A, 55A a 85A–85B a zrušeny odstavce 115 a 120. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotky nejsou povinny zveřejnit informace požadované podle odstavců 28–30 IAS 8 ve vztahu k těmto změnám.
- 139Q IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 123. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 139R IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavce 7, 54 a 82. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 dále změnil odstavce 54. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.
- 139S Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byly změněny odstavce 7, 15, 19–20, 23–24, 28 a 89. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změny IAS 1 retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změny IAS 1 odkazem na odstavce 23–28, 50–53 a 54F standardu IAS 8.
- 139T Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byl změněn odstavec 7 standardu IAS 1 a odstavec 5 standardu IAS 8 a zrušen odstavec 6 standardu IAS 8. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

- 139V Dokumentem *Zveřejňování účetních pravidel* vydaným v únoru 2021 byly změněny odstavce 7, 10, 114, 117 a 122, vloženy nové odstavce 117A–117E a zrušeny odstavce 118, 119 a 121. Rovněž bylo pozměněno prohlášení k praktickému uplatňování IFRS č. 2 *Provádění úsudků o významnosti*. Účetní jednotka použije změny IAS 1 pro roční účetní období počínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ STANDARDU IAS 1 (REVIDOVANÉHO V ROCE 2003)

- 140 Tento standard nahrazuje IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* revidovaný v roce 2003 v upraveném znění z roku 2005.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 2

Zásoby

CÍL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Tento standard se používá pro všechny zásoby s výjimkou:
- a) [zrušeno];
 - b) finančních nástrojů (viz IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování a IFRS 9 Finanční nástroje*) a
 - c) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělských produktů v okamžiku sklizně (viz IAS 41 *Zemědělství*).
- 3 Tento standard se nevztahuje na ocenění zásob, které jsou drženy:
- a) producenty zemědělských a lesních produktů, zemědělských produktů 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 do hospodářského výsledku v období, kdy ke změně došlo;
 - b) makléři a obchodníci s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, změny reálné hodnoty snížené o náklady prodeje jsou uznány do hospodářského výsledku 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 vládou zaručen, 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 prodeje, jsou vyloučeny pouze z požadavků na oceňování podle tohoto standardu.

DEFINICE

- 6 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

Zásoby jsou aktiva:

- a) držena 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 cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

- 7 Čistá realizovatelná hodnota je čistá částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá z prodeje zásob v běžném podnikání. Reálná hodnota odráží cenu, za kterou by se uskutečnila řádná transakce prodeje stejných zásob na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu těchto zásob mezi účastníky trhu k datu ocenění. První hodnota je specifická pro určitou účetní jednotku; druhá hodnota není. Čistá realizovatelná hodnota zásob nemusí odpovídat reálné hodnotě snížené o náklady prodeje.
- 8 Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené k dalšímu prodeji, včetně například obchodního 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. Náklady vynaložené na plnění smlouvy se zákazníkem, které však nedávají vzniknout zásobám (nebo aktiva v rozsahu působnosti jiného standardu) se účtují v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

- 9 **Zásoby se oceňují na nižší z úrovní pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty.**

Pořizovací náklady zásob

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

Náklady na nákup

- 11 Náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které podnik následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení hotových výrobků, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní sázky, 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 přidělení fixní a variabilní výrobní režie, která byla vynaložena v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny v objemu výroby, jako jsou například odpisy a údržba výrobních budov, zařízení a aktiv z práv k užívání, využívaných ve výrobním procesu, a náklady na řízení a správu výroby. Variabilní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně v závislosti na změnách v objemu výroby, jako jsou například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.
- 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 úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazují jednotce výroby ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.
- 14 Výsledkem výrobního procesu může být více druhů produktů, které vznikají současně. Příkladem může být výroba společně vznikajících produktů, nebo pokud spolu s hlavním produktem vzniká vedlejší produkt. Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Tento rozvrh může být založen například na relativní hodnotě výnosů z prodeje jednotlivých produktů, a to buď v tom stadiu výrobního procesu, kdy produkty začínají být samostatně identifikovatelné, nebo po ukončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou nevýznamná. V tom případě se často oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že účetní hodnota hlavního produktu se významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

Ostatní 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.

19 [zrušen]

Pořizovací náklady zemědělských produktů sklizených z biologických aktiv

20 Podle IAS 41 *Zemědělství* se zásoby představující zemědělské produkty, které účetní jednotka získala sklizní z biologických aktiv, při prvotním uznání v okamžiku sklizně ocení reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Pro účely tohoto standardu toto ocenění představuje pořizovací náklady zásob k danému datu.

Techniky ocenění pořizovacích nákladů

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 pořizovacích nákladů. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se ověřují, a je-li to nutné, mění se s ohledem na současné podmínky.

22 Metoda maloobchodního prodeje se často používá v maloobchodě pro ocenění zásob velkého počtu rychle se obměňujících položek, které mají podobné marže, a u nichž není prakticky možné používat jiné kalkulační metody ocenění. Zásoby se oceňují tak, že se jejich prodejní cena sníží o vhodnou procentní sazbu hrubé marže. 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. Individuální ocenění však není vhodné, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně zaměnitelné. Za těchto okolností lze využít techniku výběru položek, které zůstanou součástí zásob, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na hospodářský výsledek.

25 **Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování metoda uvedená 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 Vzorec FIFO předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny 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 Pořizovací náklady zásob se nedaří vždy reprodukovat, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé, nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Pořizovací náklady zásob se nemusí podařit reprodukovat také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění prodeje. Snížování ocenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva by neměla být oceněna na 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 hotových výrobků celkem nebo veškerých zásob v určitém provozním segmentu.
- 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 projeví 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 závazných 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 ze závazných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo závazných nákupních smluv. Tyto rezervy a podmíněné závazky se zobrazují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
- 32 Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřecenují pod úroveň pořizovacích nákladů, pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou jejich pořizovací náklady. 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 budou pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční náklady materiálu.
- 33 V každém období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů, nebo pokud existují jasné důkazy růstu čisté realizovatelné hodnoty vzhledem ke změnám ekonomickým podmínkám, snížení ocenění zásob se zruší (tzn., že toto zrušení je omezeno maximálně na částku původního snížení ocenění) tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovní pořizovacích nákladů 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 zásob vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty se uznají 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 vytvořených vlastní činností. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, jsou uznány do nákladů ovlivňujících zisk během doby použitelnosti tohoto aktiva.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 36 **V účetní závěrce se zveřejní:**
- a) **účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitého nákladového vzorce;**
 - 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 prodeje;**
 - 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 uznaných 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 účetní hodnotě různě klasifikovaných zásob a rozsahu změn u těchto aktiv. Obecně lze zásoby klasifikovat na zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky.
- 38 Částka zásob uznaná v daném období jako náklady, které se často označují jako náklady na prodej, zahrnuje náklady, které byly původně zahrnuty do ocenění prodaných zásob, nepřirazené výrobní režie a nepřirazené abnormální částky výrobních nákladů. Za určitých okolností, daných podnikovými podmínkami, zde mohou být zahrnuty další částky, například distribuční náklady.
- 39 Některé podniky volí formát hospodářského výsledku, který má za následek vyjádření jiných částek nákladů, než jsou pořizovací náklady zásob uznané v daném období jako náklady. V tomto formátu účetní jednotka uvádí náklady členěné podle druhů. V tomto případě účetní jednotka zveřejňuje pořizovací náklady 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. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.
- 40A [zrušen]
- 40B [zrušen]
- 40C IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 6 a změnil odstavec 7. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 40D [zrušen]
- 40E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 2, 8, 29 a 37 a zrušen odstavec 19. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 40F IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 2 a zrušil odstavce 40A, 40B a 40D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 40G IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 12. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

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

Výkaz peněžních toků¹

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 jejich potřeb užít 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 hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

- 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.
- 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

- V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto 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 podstatné.
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
- 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 směnitelná za známou částku peněžních prostředků a riziko změny její hodnoty nesmí být podstatné. Proto je investice obvykle klasifikována jako peněžní ekvivalent, jen pokud má krátkodobou

¹ V září 2007 změnila IASB název IAS 7 z *Výkazy peněžních toků* na *Výkaz peněžních toků* v souvislosti s novelou IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* v roce 2007.

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, který je splatný 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 činnosti 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 předvídaní 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 událostí, které určují hospodářský výsledek. 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) [zrušeno];
 - 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 uznaného hospodářského výsledku. Peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti. Peněžní úhrady na tvorbu či zisk aktiv držených za účelem pronájmu jiným osobám a následně za účelem prodeje, jak je popsáno v odstavci 68A IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, jsou peněžními toky z hlavní (provozní) činnosti. Peněžní příjmy z pronájmu a následného prodeje takovýchto aktiv jsou rovněž peněžními toky z hlavní (provozní) 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 investičních činností je důležité, protože tyto peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucích výnosů a peněžních toků. Pouze výdaje, které mají za následek vznik aktiva uznaného ve výkazu o finanční pozici, je možno klasifikovat jako investiční činnost. 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 kapitálových nástrojů;
 - b) peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky;
 - c) peněžní příjmy z vydání dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směn, 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 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 je hospodářský výsledek upraven 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 na prodej (úroků a podobných výnosů a úrokových nákladů a podobných nákladů pro finanční instituce) a jiných položek ve výkazu o úplném výsledku o:
 - i) změnu stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;
 - ii) jiné nepeněžní položky a
 - iii) jiné položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.
- 20 Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou hospodářského výsledku o vlivy:
- 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 nekontrolní podíly, a
- c) všech dalších položek, 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 výkazu o úplném výsledku 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 základě.**

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ NA ČISTÉM ZÁKLADĚ

- 22 Peněžní toky vznikající z následujících hlavních (provozních) a investičních činností a z financování mohou být vykázány na čistém základě:**
- a) peněžní příjmy a úhrady jménem zákazníků, když tyto peněžní toky spíše odrážejí činnost zákazníka než činnosti účetní jednotky, a
 - b) peněžní příjmy a úhrady za položky, u nichž je rychlý obrát, 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 jednotkou a
 - c) nájemné soustředěné jménem vlastníků nemovitostí a jim vyplacené.
- 23A** Příklady peněžních příjmů a úhrad zmíněných v odst. 22 písm. b) jsou poskytnuté zálohy a splátky na:
- a) částky jistin týkající se zákazníků, kteří jsou držiteli kreditních karet;
 - b) nákup a prodej investic a
 - c) jiné krátkodobé půjčky, například takové, které mají splatnost tři měsíce nebo méně.
- 24 Peněžní toky z každé z následujících aktivit finanční instituce mohou být vykázány na čistém základě:**
- 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 užití měnový kurz ke konci účetního období 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 a placených se vykazují samostatně. 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 do hospodářského výsledku, nebo aktivována v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.
- 33 Úrok zaplacený a úrok a dividendy přijaté jsou obvykle u finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádný konsensus 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 hospodářského výsledku. 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 činnosti, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

INVESTICE DO DCEŘINÝCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ A SPOLEČNÉHO PODNIKÁNÍ

- 37 Když jsou investice do přidruženého, společného 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 do přidruženého nebo společného podniku ekvivalenční metodou, zahrnuje do svého výkazu peněžních toků peněžní toky týkající se jejích investic do přidruženého nebo společného podniku, a dále výplaty vlastního kapitálu a jiné výdaje a příjmy mezi ní a přidruženým nebo společným podnikem.

ZMĚNY VE VLASTNICKÝCH PODÍLECH V DCEŘINÝCH PODNICÍCH A JINÝCH PODNICÍCH

- 39 **Souhrnné peněžní toky vzniklé při získání nebo ztrátě ovládnání dceřiných podniků nebo jiných podniků jsou vykazovány odděleně a klasifikovány jako investiční činnost.**
- 40 **Účetní jednotka zveřejní souhrnně pro získání i ztrátu ovládnání dceřiných podniků nebo jiných podniků za období každou z následujících skutečností:**
- a) celkovou vyplacenou nebo přijatou protihodnotu;
 - b) část protihodnoty složené z peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů;
 - c) výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v dceřiných podnicích nebo jiných podnicích, jejichž ovládnání je získáno nebo ztraceno, a
 - d) výši jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, v dceřiných podnicích nebo jiných podnicích, jejichž ovládnání je získáno nebo ztraceno, shrnutou podle hlavních kategorií.
- 40A Investiční jednotka, jak je definována v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, nemusí použít odst. 40 písm. c) nebo d) u investice do dceřině společnosti, která musí být oceněna reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku.
- 41 Oddělené vykazování peněžního toku způsobeného získáním nebo ztrátou ovládnání dceřiných podniků nebo jiných podniků 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 ztrátou ovládnání nejsou odčítány od peněžních toků z jeho získání.

- 42 Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých, jakožto protihodnota získání nebo ztráty ovládnání dceřiných podniků nebo jiných podniků, je vykazována ve výkazu peněžních toků netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty či pozbyty v rámci takových transakcí, událostí nebo změn v okolnostech.
- 42A Peněžní toky vznikající ze změn ve vlastnických podílech v dceřiném podniku, které nevedou ke ztrátě ovládnání, jsou klasifikovány jako peněžní toky z financování s výjimkou případů, kdy dceřiný podnik drží investiční jednotka definovaná v IFRS 10, a musí být oceňován reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku.
- 42B Změny ve vlastnických podílech v dceřiném podniku, které nevedou ke ztrátě ovládnání, například následný nákup nebo prodej kapitálových nástrojů dceřiného podniku mateřským podnikem, jsou zachyceny jako transakce s vlastním kapitálem (viz IFRS 10, s výjimkou případů, kdy dceřiný podnik držen investiční jednotkou musí být oceněn reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku). Vyplývající peněžní toky jsou proto klasifikovány stejným způsobem jako ostatní transakce s vlastníky popsané v odstavci 17.

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 leasingu;
 - b) nabytí podniku prostřednictvím vydání vlastního kapitálu a
 - c) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

ZMĚNY ZÁVAZKŮ Z FINANCOVÁNÍ

- 44A **Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit změny závazků z financování, a to jak změn vzniklých z peněžních toků, tak změn nepeněžních.**
- 44B V rozsahu nezbytném ke splnění požadavku v odstavci 44A zveřejní účetní jednotka tyto změny závazků z financování:
- a) změny z finančních peněžních toků;
 - b) změny ze získání nebo ztráty ovládnání dceřiných nebo jiných podniků;
 - c) dopady změn měnových kurzů;
 - d) změny reálných hodnot a
 - e) ostatní změny.
- 44C Závazky z financování jsou závazky, u nichž jsou peněžní toky nebo budou budoucí peněžní toky klasifikovány ve výkazu peněžních toků jako peněžní toky z financování. Požadavek na zveřejnění v odstavci 44A se uplatní též na změny finančních aktiv (například aktiv, která zajišťují závazky z financování), pokud peněžní toky z uvedených finančních aktiv byly nebo budoucí peněžní toky budou zahrnuty do peněžních toků z financování.
- 44D Jeden způsob, jak splnit požadavek na zveřejnění v odstavci 44A, spočívá v sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků z výkazu o finanční pozici u závazků z financování, včetně změn uvedených v odstavci 44B. Pokud účetní jednotka zveřejní takovéto sesouhlasení, poskytne informace postačující k tomu, aby si uživatelé účetní závěrky mohli položky zařazené do sesouhlasení přiřadit k položkám výkazu o finanční pozici a výkazu peněžních toků.
- 44E Pokud účetní jednotka zveřejní informace požadované podle odstavce 44A v kombinaci se zveřejněním změn v jiných aktivech a závazcích, zveřejní změny závazků z financování odděleně od změn těchto jiných aktiv a závazků.

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 ve výkazu o finanční pozici.**
- 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 podstatných 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;
 - 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 povinně vykazovaný 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.
- 54 IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) mění odstavce 39–42 a přidává odstavce 42A a 42B. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tyto změny. Změny se použijí retrospektivně.
- 55 Odstavec 14 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a použije odstavec 68A IAS 16.
- 56 Odstavec 16 byl změněn *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 57 IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 37, 38 a 42B a zrušily odst. 50 písm. b). Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 58 Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 42A a 42B a doplnil odstavec 40A. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 59 IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 17 a 44. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.
- 60 Dokumentem *Iniciativa v oblasti zveřejňování informací* (Změny IAS 7), vydaným v lednu 2016, byly vloženy odstavce 44A až 44E. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Při prvním použití těchto změn nemusí účetní jednotka poskytnout srovnávací informace za předchozí období.
- 61 IFRS 17 *Pojistné smlouvy* vydaný v květnu 2017 změnil odstavec 14. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.

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 – *Prezentace 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 minulých období.**
- 4 Daňové dopady oprav chyb 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 následující pojmy používají v tomto významu:**

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

Účetní odhady jsou peněžní částky v účetní závěrce, které podléhají nejistotě ohledně ocenění.

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

- a) mezinárodní standardy účetního výkaznictví;
- b) mezinárodní účetní standardy;
- c) interpretace IFRIC a
- d) interpretace SIC¹.

Pojem „významný“ je definován v odstavci 7 standardu IAS 1 a ve stejném významu je používán v tomto standardu.

Chyby minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo několik minulých období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací:

- a) které 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 transakce, jiné události a podmínky tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy.

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

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

1

Definice IFRS změněná po změně názvu zavedené novelou stanov Nadace IFRS v roce 2010.

i) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky uznány, 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 uznání 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) uznání dopadu změny na účetní odhady v běžném a budoucích obdobích ovlivněných změnou.

6 [zrušen]

ÚČETNÍ PRAVIDLA

Výběr a aplikace účetních pravidel

7 **Jestliže se IFRS specificky vztahuje k transakci, jiné události nebo podmínce, účetní pravidla vztahující se k dané položce musí být určena na základě daného IFRS.**

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

9 Standardy IFRS jsou doplněny příručkami, které mají účetním jednotkám pomoci při uplatňování požadavků těchto standardů. Všechny tyto příručky uvádějí, zda tvoří nedílnou součást IFRS. Příručka, která tvoří nedílnou součást standardů IFRS, je povinná. Příručka, která nedílnou součástí standardů IFRS netvoří, neobsahuje požadavky kladené na účetní závěrky.

10 **V případě absence IFRS, který by se specificky vztahoval k 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 pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;

ii) odráží ekonomickou podstatu transakcí, jiných 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 posouzení popsaném v odstavci 10 musí vedení přihlédnout k následujícím zdrojům a zvážit jejich použitelnost (v sestupném pořadí):**

a) požadavky ve standardech IFRS zabývajících se podobnými a souvisejícími otázkami a

b) definice, kritéria uznání a koncepce oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů v *Koncepčním rámci pro účetní výkaznictví (koncepčním rámci)*.²

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, jiných událostí a podmínek, pokud IFRS specificky nevyžaduje nebo nepřipouští klasifikaci položek, pro kterou mohou být platná jiná pravidla. Jestliže IFRS požaduje nebo připouští takovou kategorizaci, ke každé kategorii je vybráno a konzistentně aplikováno vhodné účetní pravidlo.**

²

Odstavec 54G vysvětluje, jak je tento požadavek změněn pro účetní zůstatky při cenové regulaci.

Změny účetních pravidel

- 14 **Účetní jednotka může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:**
- a) je vyžadována IFRS 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, jiných událostí nebo podmínek, které nastaly v minulém období, a
 - b) použití nového účetního pravidla na transakce, jiné události nebo podmínky, které se dříve nevyskytovaly nebo byly nevýznamné.
- 17 **První přijetí pravidla k přecenění aktiv v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 *Nehmotná aktiva*, je změnou v účetním pravidle, ale posuzuje se jako přecenění v souladu s IAS 16 nebo IAS 38, spíše než podle tohoto standardu.**
- 18 Odstavce 19–31 se nevztahují na změny účetních pravidel popsanych v odstavci 17.
- Aplikace změn v účetních pravidlech*
- 19 **V souladu s odstavcem 23:**
- a) účetní jednotka účtuje změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí IFRS v souladu s přechodnými ustanoveními (pokud existují) uvedenými v příslušném IFRS a
 - b) jestliže účetní jednotka změnila účetní pravidlo po první aplikaci IFRS, které neobsahují specifická přechodná ustanovení vztahující se k dané změně, nebo změnila účetní pravidla dobrovolně, aplikuje danou změnu retrospektivně.
- 20 Pro účely tohoto standardu není dřívější aplikace IFRS dobrovolnou změnou v účetním pravidle.
- 21 V případě absence IFRS, který by se specificky vztahoval k transakci, jiné události nebo podmínce, může vedení v souladu s odstavcem 12 použít účetní pravidlo podle nejnovějšího prohlášení jiných tvůrců standardů, kteří k vývoji účetních standardů používají podobný koncepční rámec. 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 složek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného minulého 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 minulých 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 složek 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 minulá 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 minulé období, za tak dlouhé období do minulosti, po které je to proveditelné. Retrospektivní aplikace na minulé období není proveditelná, pokud není proveditelné stanovení kumulativního dopadu na hodnoty počátečního i konečného výkazu o finanční pozici za dané období. Částka výsledných úprav vztahující se k obdobím před obdobím vykazovaným v dané účetní závěrce se

provede v počátečním zůstatku jednotlivých složek 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 složek vlastního kapitálu (například v souladu s některým IFRS). Všechny ostatní informace týkající se minulých 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 minulá 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 minulé období. Odstavce 50–53 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné aplikovat nové účetní pravidlo na jedno nebo několik minulých období.

Zveřejnění

- 28 Pokud by první přijetí některého IFRS, které má dopad na běžné nebo kterékoliv minulé období, mohlo mít dopad na budoucí období, s výjimkou, kdy je neproveditelné určit dopad úpravy, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:

- a) název IFRS;
- 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 minulých 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 minulé 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 minulých 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 uvedená zveřejnění.

- 30 Jestliže účetní jednotka neaplikovala nové IFRS, 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 IFRS 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 IFRS;
- b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;
- c) datum, od kterého je požadována aplikace IFRS;
- d) datum, od kterého je plánována první aplikace IFRS, a
- e) buď:
 - i) rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první aplikace IFRS na účetní závěrku účetní jednotky, nebo
 - ii) jestliže tento vliv není znám nebo ho nelze přiměřeně odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

ÚČETNÍ ODHADY

32 Účetní pravidla mohou vyžadovat, aby byly položky v účetní závěrce oceněny způsobem, se kterým je spojena nejistota ohledně ocenění – tzn., že účetní pravidla mohou vyžadovat, aby byly tyto položky oceněny peněžními částkami, které nelze přímo pozorovat, a místo toho musí být odhadnuty. V takovém případě účetní jednotka pro dosažení cíle stanoveného účetním pravidlem vypracuje účetní odhad. Vypracování účetních odhadů zahrnuje použití úsudků nebo předpokladů založených na nejnovějších dostupných spolehlivých informacích. Mezi příklady účetních odhadů patří:

- a) opravná položka na očekávané úvěrové ztráty podle IFRS 9 *Finanční nástroje*;
- b) čistá realizovatelná hodnota položky zásob podle IAS 2 *Zásoby*;
- c) reálná hodnota aktiva nebo závazku podle IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*;
- d) odpisové náklady položky pozemků, budov a zařízení podle IAS 16 a
- e) rezerva na závazky ze záruky podle IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

32A K vypracování účetního odhadu používá účetní jednotka oceňovací techniky a vstupy. Oceňovací techniky zahrnují techniky odhadu (například techniky použité k ocenění opravné položky na očekávané úvěrové ztráty podle IFRS 9) a techniky ocenění (například techniky použité k ocenění aktiva nebo závazku reálnou hodnotou podle IFRS 13).

32B Výrazem „odhad“ se v IFRS někdy označuje odhad, který není účetním odhadem ve smyslu tohoto standardu. Někdy se jím například odkazuje na vstup použitý při vypracovávání účetních odhadů.

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

Změny v účetních odhadech

34 Účetní jednotka může být nucena změnit účetní odhad, pokud se změní okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací, nového vývoje nebo větších zkušeností. Vzhledem ke své povaze se změna v účetním odhadu nevztahuje k minulým obdobím a není opravou chyby.

34A Vlivy změny vstupu nebo oceňovací techniky na účetní odhad jsou změnami v účetních odhadech, pokud nevyplývají z opravy chyb minulých období.

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.

Uplatnění změn v účetních odhadech

36 **Dopad změny v účetním odhadu, jiný než změna podle odstavce 37, se uznává prospektivně do určení hospodářského výsledku v:**

- a) období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období, nebo**
- b) období změny a 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 uznána jako úprava účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky vlastního kapitálu v období změny.**

38 Prospektivní uznání dopadu změny v účetním odhadu znamená, že se změna aplikuje na transakce, jiné události a podmínky od data dané změny. Změna v účetním odhadu se může týkat hospodářského výsledku pouze běžného období, nebo hospodářského výsledku jak běžného období, tak období

budoucích. Například změna opravné položky na očekávané úvěrové ztráty má vliv na hospodářský výsledek pouze běžného období, a je proto uznána v běžném období. Avšak změna odhadu doby použitelnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických užitků odepisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady v běžném období a v každém období během zbývajících doby použitelnosti aktiva. V obou případech je dopad změny vztahující se k běžnému období uznán jako výnos nebo náklad v běžném období. Jakýkoli dopad na budoucí období je uznán 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 minulých 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 minulých období retrospektivně v prvním vydání účetní závěrky schválené k vydání po odhalení chyb. Tato oprava bude provedena:**

- a) přepočtem srovnávacích částek za minulé 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 minulých 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 minulých 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 minulá období, účetní jednotka přepočte srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od nejzazšího možného data.**
- 46 Oprava chyby minulých období je vyloučena z hospodářského výsledku období, ve kterém byla odhalena. Všechny ostatní vykázané informace týkající se minulých 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 minulá 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 minulých obdobích.
- 48 Opravy chyb se odlišují od změn v účetních odhadech. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat změnu, pokud vejde ve známost dodatečná informace. Například zisk nebo ztráta uznané jako výsledek podmíněné události neznamena opravu chyby.

Zveřejnění chyb minulých období

- 49 **V souladu s odstavcem 42 je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:**

- a) podstatu chyby minulých období;
- b) u všech minulých 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 minulého období a

d) je-li retrospektivní přepočtení u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelné, 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 minulých období za účelem dosažení srovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v minulém období nebo obdobích shromažďovány způsobem, který umožňuje retrospektivní aplikaci nového účetního pravidla (včetně prospektivní aplikace na minulá období podle odstavců 51–53) nebo přepočtení oprav v případě chyb minulých období, a proto může být neproveditelné provést rekonstrukci daných informací.
- 51 Často je třeba zpracovat odhady aplikace účetních pravidel na prvky účetní závěrky uznané nebo zveřejněné v souvislosti s transakcemi, jinými událostmi nebo podmínkami. Odhad je neodmyslitelně subjektivní a odhady mohou být zpracovány po skončení účetního období. Stanovování odhadů je potenciálně obtížnější, jestliže se provádí retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo zpracování přepočtu při opravě chyb minulých období, protože uplynula dlouhá doba od příslušné transakce, jiné události nebo podmínky. Cíl odhadů vztahujících se k minulým 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 minulých období proto vyžaduje rozlišovat informace, které
- a) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu (datům) 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 stanovení reálné hodnoty, které používá podstatné nepozorovatelné vstupy), je neproveditelné rozlišit tyto typy informací. Pokud by retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočtení vyžadoval podstatný odhad, u kterého je nemožné rozlišit uvedené dva typy informací, je neproveditelné použít nové účetní pravidlo nebo opravu chyb minulých období retrospektivně.
- 53 Zpětný pohled se nepoužívá při použití nového účetního pravidla nebo při opravě částek z minulých období v případě předpokladů o tom, jaké záměry mělo vedení v minulém období nebo v odhadu uznaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v minulém období. Jestliže účetní jednotka například opraví chybu minulých 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 závěrky za minulé období ke zveřejnění. Skutečnost, že při změnách srovnávacích informací vykazovaných za minulé období bývají často třeba podstatné odhady, nebrání spolehlivým úpravám nebo opravám srovnávacích informací.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 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 v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.
- 54A [zrušen]
- 54B [zrušen]
- 54C IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 52. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 54D [zrušen]
- 54E IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 53 a zrušil odstavce 54A, 54B a 54D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 54F Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byly změněny odstavce 6 a odst. 11 písm. b). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změny odstavce 6 a odst. 11 písm. b) retrospektivně v souladu s tímto standardem. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změny odstavce 6 a odst. 11 písm. b) odkazem na odstavce 23–28 tohoto standardu. Pokud by retrospektivní použití kterékoli změny z dokumentu *Změny odkazů na*

konceptní rámec ve standardech IFRS vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, musí účetní jednotka při použití odstavců 23–28 tohoto standardu vykládat každý odkaz (s výjimkou poslední věty odstavce 27) na „neproveditelné“ jako „vyžaduje nepřiměřené náklady či úsilí“ a každý odkaz na „proveditelné“ jako „možné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí“.

- 54G Nepoužije-li účetní jednotka IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci*, musí při použití odst. 11 písm. b) na účetní zůstatky při cenové regulaci i nadále odkazovat na definice, kritéria pro uznání a koncepcí oceňování aktiv v *Konceptním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky*¹ namísto definic, kritérií a koncepcí uvedených v *konceptním rámci* a jejich použitelnost zohlednit. Účetním zůstatkem při cenové regulaci se rozumí zůstatek jakéhokoli účtu nákladů (nebo výnosů), který není uznán jako aktivum nebo závazek v souladu s jinými platnými standardy IFRS, ale je zahrnut nebo se očekává, že bude zahrnut, regulátorem cen při stanovení sazby nebo sazeb, které mohou být účtovány zákazníkům. Regulátorem cen je schválený orgán, který je právními předpisy zmocněn stanovit sazbu nebo rozpětí sazeb, které účetní jednotku zavazují. Regulátorem cen může být třetí strana nebo spřízněná strana účetní jednotky, včetně vlastního řídicího orgánu účetní jednotky, pokud je tento subjekt podle právních předpisů povinen stanovovat sazby jednak v zájmu zákazníků a jednak s cílem zajistit celkovou finanční životaschopnost účetní jednotky.
- 54H Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byly změněny odstavce 7 standardu IAS 1 a odstavce 5 standardu IAS 8 a zrušen odstavce 6 standardu IAS 8. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 54I Dokumentem *Definice účetních odhadů* vydaným v únoru 2021 byly změněny odstavce 5, 32, 34, 38 a 48 a vloženy nové odstavce 32A, 32B a 34A. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka použije tyto změny na změny v účetních odhadech a změny v účetních pravidlech, k nimž dojde na začátku nebo po začátku prvního účetního období, ve kterém změny tohoto standardu použije.

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 dokumenty:
- a) SIC-2 *Konzistence – aktivace výpůjčních nákladů* a
 - b) SIC-18 *Konzistence – alternativní metody*.

¹

Odkazuje se na dokument IASC *Konceptní rámec pro sestavování a prezentaci účetní závěrky*, který IASB přijala v roce 2001.

[Poznámka editora: výňatek z dokumentu IASC *Konceptní rámec pro sestavování a prezentaci účetní závěrky* (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), který IASB přijala v roce 2001, je k dispozici na internetových stránkách nadace IFRS v sekci *Supporting Implementation*, části *Supporting Implementation by IFRS Standard*, pod odkazem IAS 8.]

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 10

Události po skončení účetního období

CÍL

1 Cílem tohoto standardu je stanovit:

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

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Tento standard se používá jako podklad pro vykazování a zveřejňování událostí po skončení účetního období.

DEFINICE

3 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

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

- a) události prokazující okolnosti, které existovaly již ke konci účetního období (*události po skončení účetního období upravující účetní závěrku*), a
- b) události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po skončení účetního období (*události po skončení účetního období 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 skončení účetního období 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.

UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Události po skončení účetního období upravující účetní závěrku

8 Účetní jednotka upravuje částky uznané v účetní závěrce za účelem zohlednění událostí po skončení účetního období upravujících účetní závěrku.

9 V následujících bodech jsou uvedeny příklady takových událostí po skončení účetního období upravujících účetní závěrku, u nichž se požaduje, aby účetní jednotka provedla úpravu částek uznaných v účetní závěrce nebo uznala položky, které předtím nebyly uznány:

- a) rozhodnutí v případě soudního sporu vydané po skončení účetního období, které potvrzuje, že účetní jednotka měla ke konci účetního období současný závazek. Účetní jednotka upraví všechny dříve uznané rezervy souvisící s daným soudním sporem v souladu se standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nebo uzná 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 skončení účetního období svědčící o tom, že ke konci účetního období došlo ke znehodnocení některého z aktiv nebo že původně uznaná částka tohoto znehodnocení vyžaduje úpravu. Například:
 - i) úpadek zákazníka, ke kterému došlo po skončení účetního období, obvykle potvrzuje, že zákazník byl ke konci účetního období úvěrově znehodnocen, a
 - ii) prodej zásob po skončení účetního období může podat průkaznou informaci o jejich čisté realizovatelné hodnotě ke konci účetního období;
- c) po skončení účetního období byly zjištěny pořizovací náklady aktiv nebo výsledek z prodeje aktiv, jejichž nákup, resp. prodej se uskutečnil před koncem účetního období;
- d) po skončení účetního období byla stanovena částka podílů na zisku nebo odměn v případě, že účetní jednotka měla ke konci účetního období právní nebo mimosmluvní závazek provést takovou platbu jako výsledek událostí před koncem účetního období (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);
- e) odhalení zpronevřer nebo chyb, které ukazují, že účetní závěrka není správná.

Události po skončení účetního období neupravující účetní závěrku

10 Účetní jednotka neupravuje částky uznané v účetní závěrce za účelem zohlednění událostí po skončení účetního období neupravujících účetní závěrku.

11 Příkladem události po skončení účetního období neupravující účetní závěrku jsou poklesy reálné hodnoty investic, ke kterým dojde v době mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Takový pokles reálné hodnoty se obvykle nevztahuje k podmínkám vykazování investic ke konci účetního období, ale odráží okolnosti, které nastaly až následně. Z tohoto důvodu účetní jednotka neupravuje částky investic uznané v její účetní závěrce. Obdobně účetní jednotka neupravuje částky investic vykázaných ke konci účetního období přesto, že poskytuje ke zveřejnění dodatečné informace v souladu s odstavcem 21.

Dividendy

12 Jestliže účetní jednotka ohlásí dividendy držitelům kapitálových nástrojů (jak jsou definovány v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*) po skončení účetního období, účetní jednotka neuznává tyto dividendy jako závazek ke konci účetního období.

13 Pokud jsou dividendy deklarovány po vykazovaném období, ale před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, nejsou tyto dividendy na konci vykazovaného období uznávány jako závazek, protože k tomuto datu neexistuje žádná povinnost. Takovéto dividendy jsou zveřejněny v komentáři v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

14 Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy vedení účetní jednotky po skončení účetního období 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 skončení účetního období mohou vést k úvaze, zda je předpoklad trvání podniku nadále vhodný. Pokud předpoklad trvání podniku není nadále vhodný, je dopad této skutečnosti tak rozsáhlý, že tento standard požaduje zcela zásadní změnu základních východisek účetnictví a nejen úpravu částek uznaných 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 podstatným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Tyto skutečnosti nebo podmínky, jež vyžadují zveřejnění, mohou vzniknout až po skončení účetního období.

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 ke konci účetního období

- 19 **Pokud účetní jednotka získá po skončení účetního období nové informace o podmínkách, které již existovaly ke konci účetního období, 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 skončení účetního období, a to i v případě, že tyto informace nemají vliv na částky uznané v účetní závěrce. Jedním z příkladů nutnosti aktualizace zveřejnění je případ, kdy jsou po datu účetní závěrky získány průkazné informace o podmíněném závazku, který existoval již ke konci účetního období. Kromě rozhodnutí o tom, zda má být uznána nebo změněna rezerva v souladu s IAS 37, musí účetní jednotka aktualizovat informace zveřejňované o svých podmíněných závazcích ve světle těchto nových důkazů.

Události po skončení účetního období neupravující účetní závěrku

- 21 **Pokud jsou události po skončení účetního období neupravující účetní závěrku významné, mohlo by se důvodně očekávat, že jejich nezveřejnění ovlivní rozhodnutí, která činí primární uživatelé obecné účetní závěrky na základě této účetní závěrky, jež poskytuje finanční informace o konkrétní vykazující účetní jednotce. Proto musí účetní jednotka zveřejnit pro všechny významné kategorie událostí po skončení účetního období neupravujících účetní závěrku následující údaje:**

a) povahu události a

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

- 22 Následují příklady událostí po skončení účetního období neupravujících účetní závěrku, které je obecně třeba zveřejnit:
- a) důležitá podniková kombinace po skončení účetního období (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 coby držených za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti*, ostatní prodeje aktiv nebo vyvlastnění důležitých aktiv vládou;
 - d) zničení důležitého provozního zařízení požárem po skončení účetního období;
 - e) oznámení nebo zahájení realizace důležité restrukturalizace (viz IAS 37);
 - f) důležité operace s kmenovými i potenciálními kmenovými akciemi, ke kterým došlo po skončení účetního období (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 skončení účetního období;
 - h) změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vešly v platnost nebo byly oznámeny po skončení účetního období a mají podstatný 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 podstatných záruk, a
 - j) zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až po skončení účetního období.

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 v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.
- 23A IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 11. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

- 23B IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 9. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.
- 23C Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byl změněn odstavec 21. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije tyto změny, pokud použije změny definice pojmu „významný“ v odstavci 7 standardu IAS 1 a v odstavcích 5 a 6 standardu IAS 8.

ZRUŠENÍ IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROCE 1999)

- 24 Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 10 *Události po skončení účetního období* (revidovaný v roce 1999).

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 uznány ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky, a
- b) transakcí a ostatních událostí běžného období, které jsou uznány 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 omezenými 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. U transakcí a jiných událostí uznaných do hospodářského výsledku jsou tedy související daňové dopady rovněž uznány do hospodářského výsledku. U transakcí a jiných událostí uznaných mimo hospodářský výsledek (buď v ostatním úplném výsledku, nebo přímo ve vlastním kapitálu) jsou související daňové dopady uznány mimo hospodářský výsledek (buď v ostatním úplném výsledku, nebo přímo ve vlastním kapitálu). Stejně tak uznání odložených daňových pohledávek a závazků v podnikové kombinaci ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku uznaného přínosu z výhodné koupě.

Tento standard se také zabývá uznáním odložených daňových pohledávek, které vznikají z nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů, vykazáním 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 ujednání při rozdělování vykazujícímu podniku.
- 3 [zrušen]
- 4 Tento standard se nezabývá metodami účtování státních 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 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**

Účetní zisk je hospodářský výsledek 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 (nárokovatelné).

Daňový náklad (daňový výnos) je souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném hospodářském výsledku za období z titulu splatné a odložené daně.

Splatná daň je částka daní ze zisku splatných (nárokovatelných) 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 rozdíl jsou rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku ve výkazu o finanční pozici a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíl 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 uhrazena nebo vypořádána, 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 je účetní hodnota aktiva nebo závazku uhrazena nebo vypořádána.

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 užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užítky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě.

Příklady

1. Pořizovací náklady stroje jsou 100. Odpisy pro daňové účely ve výši 30 již byly odečteny v běžném a v minulých obdobích a zůstatková hodnota bude odčitatelná v budoucích obdobích, buď jako odpis, nebo prostřednictvím odpočtu při vyřazení. Výnosy, které používáním stroje vznikají, 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 užítům. V důsledku toho daňová základna pohledávky z přiznaných dividend je 100 ^(*).
5. Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nebude mít daňový dopad. *Daňová základna půjčky je 100.*

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

(*) 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 uznány jako aktiva nebo závazky ve výkazu o finanční pozici. Například náklady na výzkum jsou uznány v nákladech 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 zvážit základní zásadu, na které je tento standard založen: účetní jednotka až na určité omezené výjimky uzná odložený daňový závazek (pohledávku) vždy, když by úhrada nebo vypořádání účetní hodnoty aktiva nebo závazku způsobily budoucí platbu daně vyšší (nižší), než by byla, kdyby realizace získání nebo vypořádání neměly žádné daňové dopady. Příklad C za odstavcem 51A ilustruje okolnosti, za nichž by mohlo být užitečné použít tuto základní zásadu, například když daňová základna aktiva či závazku závisí na očekávaném způsobu úhrady nebo vypořádání.
- 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 jurisdikcích, ve kterých je konsolidované daňové přiznání možné podat. V jiných jurisdikcích 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 minulé období se v nesplaceném rozsahu uznává jako závazek. Pokud částka, která již byla zaplacená v běžném a minulém 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) prvotního uznání goodwillu nebo
- b) prvotního uznání aktiv nebo závazků v transakci, která:
 - i) není podnikovou kombinací;
 - ii) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) a
 - iii) v době transakce nevyvolává shodné zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly.

Avšak u zdanitelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném ujednání 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 převyšuje jeho daňovou základnu, částka zdanitelného ekonomického prospěchu převyšuje částku, která bude povolena jako odpočet pro daňové účely. Tento rozdíl je zdanitelným přechodným rozdílem a povinnost platit výsledné daně ze zisku v budoucích obdobích je 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 daňových závazků, s výjimkou určitých okolností popsaných v odstavcích 15 a 39.

Příklad

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

Daňová základna aktiva je 60 (pořizovací náklady 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 ve výši 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 uzná 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 vyústí v odložené daňové závazky:

- a) úrokový výnos je zahrnut do účetního zisku časově rozlišený, ale v některých jurisdikcích může být zahrnut do zdanitelného zisku při inkasu peněz. Daňová základna jakýchkoliv pohledávek uznaných ve výkazu o finanční pozici 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 pořizovacími náklady aktiva sníženými o všechny odpisy povolené příslušnými daňovými předpisy při určování zdanitelného zisku v běžném a minulých 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) identifikovatelná nabytá aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci jsou uznány v jejich reálné hodnotě v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace*, 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 prvotním uznání liší od výchozí účetní hodnoty, například má-li podnik prospěch z nedaňových vládních dotací vztahujících se k aktivům (viz odstavec 22 a 33), nebo
- e) účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniku nebo podíly ve společném ujednání se liší od daňové základny investice nebo podílu (viz odstavec 38–45).

Podnikové kombinace

19 Až na omezené výjimky, identifikovatelná nabytá aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci jsou uznány k datu akvizice v jejich reálných hodnotách. 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 pořizovacích nákladech 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 vykázaná v reálné hodnotě nebo aby byla přeceněna (viz např. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 *Nehmotná aktiva*, IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*, IFRS 9 *Finanční nástroje* a IFRS 16 *Leasingy*). V některých jurisdikcích přecenění nebo jiné přepracování aktiva v reálné hodnotě ovlivňuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) za běžné období. Výsledkem je, že daňová základna aktiva je upravena a žádné přechodné rozdíly nevznikají. V jiných jurisdikcích přecenění nebo přepracování aktiva neovlivní zdanitelný zisk v období přecenění nebo přepracování, 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 i v případě, jestliže:

- a) účetní jednotka nezamýšlí aktivum vyřadit. V těchto případech přeceněná účetní hodnota aktiva bude uhrazena jeho užíváním a toto aktivum přinese zdanitelný výnos, který převyší 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 a) nad b) uvedenými níže:
- a) souhrn:
- i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s IFRS 3, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice;
 - ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku uznaných v souladu s IFRS 3 a
 - iii) v případě postupné podnikové kombinace, doposud držené podíly na vlastním kapitálu v nabývaném podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice;
- b) nabytá identifikovatelná aktiva snížená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s IFRS 3.

Mnohé daňové úřady nedovolují snížení účetní hodnoty goodwillu jako odčitatelného nákladu při určování zdanitelného zisku. Navíc v takovýchto jurisdikcích pořizovací náklady goodwillu často nejsou odčitatelné, když se dceřiný podnik zbaví podnikání, které s ním souvisí. V takovýchto jurisdikcích 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 uznán, neboť vyplývá z prvotního uznání goodwillu, se rovněž přistupuje, jako by vyplývala z prvotního uznání goodwillu, a proto nejsou podle odst. 15 písm. a) uznána. Například pokud účetní jednotka uzná při podnikové kombinaci goodwill ve výši 100 MJ, jehož daňová základna je nula, odst. 15 písm. a) zakazuje účetní jednotce, aby uznala výsledný odložený daňový závazek. Jestliže účetní jednotka následně uzná ztrátu ze znehodnocení tohoto goodwillu ve výši 20 MJ, částka zdanitelného přechodného rozdílu, který se vztahuje ke goodwillu, je snížena ze 100 MJ na 80 MJ s následným snížením hodnoty neuznaného odloženého daňového závazku. K tomuto snížení hodnoty neuznaného odloženého daňového závazku se také přistupuje jako k prvotnímu uznání goodwillu, a proto je uznání snížení podle odst. 15 písm. a) zakázáno.
- 21B Avšak odložené daňové závazky zdanitelných přechodných rozdílů, které se vztahují ke goodwillu, jsou uznány v rozsahu, v jakém nevyplyvají z prvotního uznání goodwillu. Například pokud účetní jednotka uzná při podnikové kombinaci goodwill ve výši 100 MJ, který je daňově odečitatelný při sazbě daně ze zisku 20 % ročně počítáno od data akvizice, daňová základna goodwillu je 100 MJ při prvotním uznání a 80 MJ na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněna ve výši 100 MJ, zdanitelný přechodný rozdíl ve výši 20 MJ vznikne na konci tohoto roku. Protože se tento zdanitelný přechodný rozdíl nevztahuje k prvotnímu uznání goodwillu, vykáže se výsledný odložený daňový závazek.

Prvotní uznání aktiva nebo závazku

- 22 Přechodný rozdíl může vzniknout při prvotním uznání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny pořizovací náklady aktiva nebudou odečitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů závisí na povaze transakce, která vedla k prvotnímu uznání aktiva nebo závazku:
- a) v podnikové kombinaci účetní jednotka uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku, a to ovlivňuje částku goodwillu nebo uznaný přínos z výhodné koupě (viz odstavec 19);
 - b) jestliže transakce ovlivní buď účetní zisk, nebo zdanitelný zisk, nebo vyvolává shodné zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly, účetní jednotka uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku a uznává výsledný odložený daňový náklad nebo výnos v hospodářském výsledku (viz odstavec 59);
 - c) jestliže transakce není podnikovou kombinací, neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk a nevyvolává shodné zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly, účetní jednotka by mohla při absenci uvedených výjimek podle odstavců 15 a 24 uznat 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 prvotním 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 pořizovací náklady byly 1 000, má dobu použitelnosti 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 1000 a zaplatí daň 400. Účetní jednotka neuznává výsledný odložený daňový závazek 400, protože je způsoben prvotním uznáním aktiva.

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

- 22A Transakce, která není podnikovou kombinací, může vést k prvotnímu uznání aktiva a závazku a v době transakce nemusí ovlivnit ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk. Například ke dni zahájení leasingu nájemce obvykle uznává závazek z leasingu a tomu odpovídající částku jako součást pořizovacích nákladů aktiva z práva k užívání. V závislosti na použitelných daňových právních předpisech mohou při prvotním uznání aktiva a závazku v takové transakci vzniknout shodné zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly. Výjimka podle odstavců 15 a 24 se na tyto přechodné rozdíly nevztahuje a účetní jednotka uznává každý výsledný odložený daňový závazek a pohledávku.

- 23 V souladu s IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* emitent složeného finančního nástroje (např. konvertibilní obligace) klasifikuje závazkovou složku nástroje jako závazek a kapitálovou složku jako vlastní kapitál. V některých jurisdikcích je daňová základna závazkové složky při prvotním uznání rovna výchozí účetní hodnotě jako součtu závazkové a kapitálové složky. Výsledný zdanitelný přechodný rozdíl vzniká z prvotního uznání kapitálové složky odděleně od závazkové složky. Proto se výjimka uvedená v odst. 15 písm. b) nepoužije. V důsledku toho účetní jednotka uznává výsledný odložený daňový závazek. V souladu s odstavcem 61A je odložená daň zúčtována přímo k účetní hodnotě kapitálové složky. V souladu s odstavcem 58 jsou následně změny v odloženém daňovém závazku uznány do hospodářského výsledku 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 prvotního uznání aktiva nebo závazku v transakci, jež:**

- a) není podnikovou kombinací
- b) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) a
- c) v době transakce nevyvolává shodné zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly.

Avšak u odčitatelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a do podílů ve společném ujednání 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 v budoucích obdobích dostatečný zdanitelný zisk, aby mohla využít 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 zaplacen do fondu účetní jednotky, nebo když jsou penzijní požitky zaplacený 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 užítky do účetní jednotky poplynou ve formě odpočtu ze zdanitelného zisku, když jsou příspěvky nebo penzijní požitky zaplacený;

- b) náklady na výzkum jsou uznány jako náklad při určování účetního zisku v období, ve kterém vznikly, ale není dovoleno je použít jako odpočet při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, kterou daňové úřady dovolí uznat jako odpočet v budoucích obdobích, a účetní hodnotou nula, je odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka;
- c) až na omezené výjimky účetní jednotka uzná nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci k datu akvizice v jejich reálných hodnotách. Když je převzatý závazek uznán k datu akvizice, ale související pořizovací 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.

Příklad ilustrující odst. 26 písm. d)

Identifikace odčitatelného přechodného rozdílu na konci roku 2:

Účetní jednotka A na začátku roku 1 nakoupí za 1 000 MJ dluhový nástroj o nominální hodnotě 1 000 MJ se splatností 5 let s úrokovou sazbou ve výši 2 % splatnou na konci každého roku. Efektivní úroková míra činí 2 %. Dluhový nástroj je oceněn reálnou hodnotou.

Na konci roku 2 poklesla reálná hodnota dluhového nástroje na 918 MJ v důsledku zvýšení tržních úrokových sazeb na 5 %. Je pravděpodobné, že účetní jednotka A bude inkasovat všechny smluvní peněžní toky, bude-li nadále tento dluhový nástroj držet.

Případné zisky (ztráty) z dluhového nástroje jsou zdanitelné (odčitatelné) až jako zisky (ztráty) realizované. Zisky (ztráty) plynoucí z prodeje nebo naběhlé při splatnosti dluhového nástroje se pro daňové účely počítají jako rozdíl mezi inkasovanou částkou a původními pořizovacími náklady dluhového nástroje.

Daňovou základnou dluhového nástroje jsou tudíž jeho původní pořizovací náklady.

Z rozdílu mezi účetní hodnotou dluhového nástroje ve výkazu účetní jednotky A o finanční pozici ve výši 918 MJ a jeho daňovou základnou ve výši 1 000 MJ vzniká na konci roku 2 odčitatelný přechodný rozdíl ve výši 82 MJ (viz odstavec 20 a odst. 26 písm. d)), bez ohledu na to, zda účetní jednotka A očekává, že účetní hodnotu dluhového nástroje realizuje prodejem nebo používáním, tedy jeho držením a inkasováním smluvních peněžních toků, nebo kombinací obojího.

Důvodem je, že odčitatelné přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku ve výkazu o finanční pozici a jeho daňovou základnou, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku realizována nebo uhrazena (viz odstavec 5). Účetní jednotka A může uplatnit odpočet odpovídající daňové základně aktiva 1 000 MJ při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) buď při prodeji, nebo při splatnosti.

- 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 uzná odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, když je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly, je dosažitelný.
- 27A Pokud účetní jednotka posuzuje, zda je dosažitelný zdanitelný zisk, proti kterému může využít odčitatelný přechodný rozdíl, zkoumá, zda daňová právní úprava omezuje zdroje zdanitelného zisku, proti kterému může provádět odpočty na základě zrušení uvedeného odčitatelného přechodného rozdílu. Pokud daňová právní úprava taková omezení nestanoví, účetní jednotka posuzuje odčitatelný přechodný rozdíl v kombinaci se všemi svými dalšími odčitatelnými přechodnými rozdíly. Pokud však daňová právní úprava omezuje využití ztrát k odpočtu proti výnosu určitého typu, je odčitatelný přechodný rozdíl posuzován pouze v kombinaci s dalšími odčitatelnými přechodnými rozdíly příslušného typu.
- 28 Je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se odčitatelný přechodný rozdíl bude moci využít, bude dosažitelný, pokud existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým správám 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 zpětně uplatnitelná či převedená do dalších období.

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

29 Pokud zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým správám 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 stejné daňové správě a téže zdaňované jednotce v tomtéž období, kdy se zruší odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, v nichž daňová ztráta, plynoucí z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatnitelná či převedená do dalších období). Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, účetní jednotka:
 - i) porovnává odčitatelné přechodné rozdíly s budoucím zdanitelným ziskem, který vylučuje daňové odpočty vyplývající ze zrušení těchto odčitatelných přechodných rozdílů. Toto srovnání ukazuje, do jaké míry je budoucí zdanitelný zisk dostatečný k tomu, aby účetní jednotka uplatnila odpočet částek vyplývajících ze zrušení uvedených odčitatelných přechodných rozdílů, a
 - ii) ignoruje zdanitelné částky plynoucí z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích, protože odložená daňová pohledávka vznikající z těchto odčitatelných přechodných rozdílů bude, má-li být využita, sama vyžadovat budoucí zdanitelný zisk, nebo
- b) účetní jednotka má k dispozici příležitost k daňovému plánování, které povede k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích.

29A Odhad pravděpodobného budoucího zdanitelného zisku může zahrnovat realizaci některých aktiv účetní jednotky za vyšší částku, než je jejich účetní hodnota, jestliže existuje dostatek důkazů, že je pravděpodobné, že účetní jednotka takové realizace dosáhne. Pokud je například aktivum oceněno reálnou hodnotou, musí účetní jednotka posoudit, zda existují dostatečné důkazy umožňující dospět k závěru, že je pravděpodobné, že účetní jednotka toto aktivum realizuje za vyšší částku, než je jeho účetní hodnota. Může tomu tak například být, když účetní jednotka očekává, že bude dluhový nástroj s pevnou úrokovou sazbou držet a inkasovat smluvní peněžní toky.

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 jurisdikcích 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 nezdánitelný výnos (jako v některých jurisdikcích 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]

Goodwill

32A Pokud je účetní hodnota goodwillu, který vzniká při podnikové kombinaci, nižší než jeho daňová základna, vede vzniklý rozdíl k odložené daňové pohledávce. Odložená daňová pohledávka, která vzniká při prvotním uznání goodwillu, je uznána jako součást účetního zachycení podnikové kombinace, a to v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odečitatelný přechodný rozdíl, bude dosažen.

Prvotní uznání aktiva nebo závazku

33 Jedním z případů, kdy vzniká odložená daňová pohledávka z prvotního uznání aktiva, je, když nezdánitelná státní dotace, která se týká aktiva, je odečtena při jejím přijetí v účetní hodnotě aktiva, ale pro daňové účely není odpočtena z odepisovatelné částky aktiva (jinými slovy z její daňové základny); účetní hodnota aktiva je nižší než jeho daňová základna, a tím vzniká odčitatelný přechodný rozdíl. Státní dotace mohou být také považovány za odložený výnos, v tom případě rozdíl mezi odloženým výnosem

a jeho nulovou daňovou základnou je odčitatelný přechodný rozdíl. Ať účetní jednotka přijme jakoukoliv metodu ocenění, účetní jednotka neuznává výslednou odloženou daňovou pohledávku z důvodu, které jsou objasněny v odstavci 22.

Nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňová odpočty

34 Odložená daňová pohledávka se uznává při převodu nevyužitá daňová ztráty do dalšího období a nevyužitá daňová odpočty v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že bude k dispozici budoucí zdanitelný zisk, proti kterému se dají využít nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňová 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 vykazala zdanitelné přechodné rozdíly, nebo když existuje další důkaz o tom, že účetní jednotka dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, proti kterému bude moci uplatnit nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňová 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 nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňová 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 nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňová 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 nevyužitá daňová 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 nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňová 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 nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňová odpočty.

Přehodnocení neuznaných odložených daňových pohledávek

37 Ke konci každého účetního období 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 ujednání

38 Přechodné rozdíly vznikají, když účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném ujednání (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 (kterou jsou často pořizovací náklady) investice nebo podílu. Takové rozdíly mohou vzniknout za mnoha různých okolností např.:

- a) při existenci nerozdělených zisků dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a společného ujednání;
- 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 samostatné účetní závěrce mateřského podniku, pokud mateřský podnik uvádí investice ve své samostatné účetní závěrce v pořizovacích nákladech nebo v přeceněné částce.

- 39 **Účetní jednotka uzná odložený daňový závazek u všech zdanitelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném ujednání s výjimkou případů, kdy jsou splněny obě následující podmínky:**
- a) **mateřský podnik, investor, spoluvlastník nebo spoluprovozovatel 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 rozdílů 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. Stejně rozhodnutí se uplatňuje u investování do poboček.
- 41 Nepeněžní aktiva a závazky účetní jednotky se oceňují ve funkční měně účetní jednotky (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 hospodářském výsledku (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 pořizovací náklady investice do dceřiného podniku, ale může určit, že se bude rovnat minimální částce nebo že tuto minimální částku převyší. V těchto případech je odložený daňový závazek oceněn v této výši.
- 43 Ujednání mezi stranami ve společném ujednání obvykle souvisí s rozdělováním zisku a stanovuje, zda rozhodnutí o této záležitosti vyžaduje souhlas všech stran nebo skupiny stran. Pokud spoluvlastník nebo spoluprovozovatel může ovládat časové rozvržení výplaty svého podílu na zisku společného ujednání a je pravděpodobné, že se jeho podíl na zisku v dohledné budoucnosti nebude rozdělovat, odložený daňový závazek se neuznává.
- 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 ujednání 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 ujednání bude uznána, se účetní jednotka rozhoduje v souladu s odstavci 28 až 31.

OCEŇOVÁNÍ

- 46 **Splatné daňové závazky (pohledávky) za běžné a minulé období se oceňují v částce očekávané platby daňovým úřadům (nebo nároku od nich) při použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které jsou platné ke konci účetního období.**
- 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 ke konci účetního období.**
- 48 Splatné a odložené daňové pohledávky a závazky jsou obvykle oceněny daňovými sazbami (a daňovými zákony), které jsou uzákoněny. Avšak v některých jurisdikcích 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 vyplnou ze způsobu, jakým účetní jednotka ke konci účetního období očekává úhradu nebo vypořádání účetní hodnoty svých aktiv nebo závazků.**
- 51A Způsob, jakým účetní jednotka v některých jurisdikcích uhrazuje (vypořádává) účetní hodnotu aktiva (závazku), může ovlivnit jednu nebo obě z následujících veličin:

- a) používanou daňovou sazbou, když účetní jednotka uhrazuje (vypořádává) účetní hodnotu aktiva nebo závazku, a
- b) daňovou základnu 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 realizace nebo vypořádání.

Příklad A

Položka pozemků, budov a zařízení má účetní hodnotu 100 a daňovou základnu 60. Daňová sazba 20 % by se uplatňovala, kdyby se tato položka prodávala, a daňová sazba 30 % se použije ke zdanění ostatních zisků.

Účetní jednotka uzná 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 očekává držení položky a realizaci účetní hodnoty položky jejím používáním.

Příklad B

Položka pozemků, budov a zařízení s pořizovacími náklady 100 a účetní hodnotou 80 je přeceněna na 150. Pro daňové účely není provedena odpovídající korekce. Oprávky pro daňové účely jsou 30 a daňová sazba je 30 %. Pokud se položka prodá za vyšší částku, než byly pořizovací náklady, daňové oprávky 30 budou zahrnuty do zdanitelného zisku, ale tržba převyšující pořizovací náklady nebude zdanitelná.

Daňová základna položky je 70 a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 80. Pokud účetní jednotka očekává realizaci účetní hodnoty užíváním položky, musí vytvořit 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 realizaci účetní hodnoty prodejem položky okamžitě s výnosem 150, odložený daňový závazek se vypočítá takto:

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

(Poznámka: podle odstavce 61A dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je uznána v ostatním úplném výsledku)

Příklad C

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

Pokud účetní jednotka očekává realizaci účetní hodnoty užíváním položky, musí vytvořit 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 realizuje účetní hodnotu prodejem položky 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 zásada vyjádřená v odstavci 10.

(Poznámka: podle odstavce 61A dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je uznána v ostatním úplném výsledku)

- 51B Pokud odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka vznikne z neodepisovatelného aktiva oceněného modelem přecenění dle IAS 16, musí ocenění odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky odrážet daňové důsledky realizace účetní hodnoty tohoto neodepisovatelného aktiva prodejem, bez ohledu na způsob ocenění jeho účetní hodnoty. Stanoví-li proto daňový právní předpis daňovou sazbou použitou na zdanitelnou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro zdanitelnou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita první uvedená sazba.
- 51C Pokud odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka vznikne z investičního nemovitého majetku, který je oceněn modelem oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40, existuje vyvratitelná

domněnka, že účetní hodnota investičního nemovitého majetku bude realizována prodejem. Ocenění odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky musí tedy odrážet daňové důsledky plné realizace účetní hodnoty investičního nemovitého majetku výhradně prodejem, ledaže je domněnka vyvrácena. Tato domněnka je vyvrácena, pokud investiční nemovitý majetek je odepisovatelný a je držen v rámci obchodního modelu, jehož cílem je spotřebovat v podstatě veškeré hospodářské užitky tohoto investičního nemovitého majetku v čase, a nikoli prodejem. Pokud je tato domněnka vyvrácena, použijí se požadavky odstavců 51 a 51A.

Příklad ilustrující odstavec 51C

Investiční nemovitý majetek má pořizovací náklady 100 a reálnou hodnotu 150. Ocení se za použití modelu oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40. Zahrnuje pozemek s pořizovacími náklady 40 a reálnou hodnotou 60 a budovu s pořizovacími náklady 60 a reálnou hodnotou 90. Pozemek má neomezenou dobu použitelnosti.

Oprávkou budovy pro daňové účely činí 30. Nerealizovanými změnami v reálné hodnotě investičního nemovitého majetku není ovlivněn zdanitelný zisk. Pokud se investiční nemovitý majetek prodá za více, než činily pořizovací náklady, bude zrušení daňových opravek 30 zahrnuto do zdanitelného zisku a zdaněno obvyklou daňovou sazbou 30 %. Pokud výnos z prodeje přesáhne pořizovací náklady, stanoví daňová legislativa daňovou sazbu 25 % pro aktiva držená méně než dva roky a 20 % pro aktiva držená dva roky nebo déle.

Protože investiční nemovitý majetek se oceňuje modelem oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40, existuje vyvratitelná domněnka, že účetní jednotka celou účetní hodnotu investičního nemovitého majetku realizuje prodejem. Pokud uvedená domněnka není vyvrácena, odložená daň odráží daňové důsledky realizace celé účetní hodnoty prodejem, i když účetní jednotka očekává, že před prodejem získá z nemovitého majetku příjem z pronájmu.

Daňová základna pozemku, pokud je prodán, je 40 a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 20 (60 – 40). Daňová základna budovy, pokud je prodána, je 30 (60 – 30) a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 60 (90 – 30). V důsledku toho celkový zdanitelný přechodný rozdíl týkající se investičního nemovitého majetku činí 80 (20 + 60).

V souladu s odstavcem 47 je daňovou sazbou sazba, jež by se měla použít pro období, kdy bude investiční nemovitý majetek realizován. Pokud účetní jednotka očekává, že nemovitý majetek prodá poté, co jej bude držet více než dva roky, spočítá se výsledný odložený daňový závazek následovně:

	Zdanitelný přechodný rozdíl	Daňová sazba	Odložený daňový závazek
Daňové oprávkou	30	30 %	9
Výnos převyšující pořizovací náklady	50	20 %	10
Celkem	80		19

Pokud účetní jednotka očekává, že prodá nemovitý majetek poté, co jej bude držet méně než dva roky, výše uvedený způsob výpočtu se změní tak, že se na výnos převyšující pořizovací náklady použije daňová sazba 25 %, a nikoli 20 %.

Pokud ale účetní jednotka drží budovu v rámci obchodního modelu, jehož cílem je spotřebovat v podstatě veškeré hospodářské užitky z budovy v čase, a nikoli prodejem, bude u této budovy tato domněnka vyvrácena. Pozemek se však neodepisuje. Domněnka realizace prodejem by tudíž nebyla vyvrácena u pozemku. Z toho plyne, že odložený daňový závazek by odrážel daňové důsledky realizace účetní hodnoty budovy používáním a účetní hodnoty pozemku prodejem.

Daňová základna budovy, pokud je používána, je 30 (60 – 30) a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 60 (90 – 30), z něhož vyplývá odložený daňový závazek 18 (30 % z 60).

Daňová základna pozemku, pokud je prodán, je 40 a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 20 (60 – 40), z něhož vyplývá odložený daňový závazek 4 (20 % z 20).

V důsledku toho platí, že pokud domněnka realizace prodejem je u budovy vyvrácena, odložený daňový závazek týkající se investičního nemovitého majetku je 22 (18 + 4).

- 51D Vyvratitelná domněnka v odstavci 51C se použije také tehdy, pokud odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka vznikne z ocenění investičního nemovitého majetku v podnikové kombinaci, jestliže účetní jednotka použije model ocenění reálnou hodnotou při následném ocenění uvedeného investičního nemovitého majetku.
- 51E Ustanovením odstavců 51B–51D zůstávají nedotčeny požadavky na používání zásad z odstavců 24–33 (odčitatelné přechodné rozdíly) a z odstavců 34–36 (nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty) tohoto standardu při uznávání a oceňování odložených daňových pohledávek.
- 52 [přesunut a přecíslován na 51A]

- 52A V některých jurisdikcích 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 jurisdikcích 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 [zrušen]

Příklad objasňující odstavce 52A a 57A

Následující příklad se zabývá oceňováním splatných a odložených daňových pohledávek a závazků v účetní jednotce v takové jurisdikci, 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 %. Ke konci účetního období 31. prosince 20X1 účetní jednotka neuzná závazky z navržených dividend nebo dividend oznámených po skončení účetního období. Výsledkem toho je, že dividendy nejsou uznány v roce 20X1. Zdanitelný zisk v roce 20X1 je 100 000. Čistý zdanitelný přechodný rozdíl v roce 20X1 je 40 000.

Účetní jednotka uzná splatný daňový závazek a splatný daňový náklad 50 000. Žádná pohledávka se neuzná jako částka potenciálně získatelná jako výsledek budoucích dividend. Účetní jednotka také uzná 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 uzná dividendy 10 000 z předchozích provozních zisků jako závazek.

15. března 20X2 účetní jednotka uzná zpětně získání daně ze zisku 1 500 (15 % z dividend uznávaných 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 ke konci účetního období. 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 této zásady.

- 57A Účetní jednotka uzná daňové důsledky dividend ve smyslu IFRS 9, jakmile uzná závazek zaplatit dividendu. Daňové důsledky dividend jsou více spojeny s minulými transakcemi nebo událostmi, jež vytvořily rozdělitelné zisky, než s výplatami vlastníkům. Účetní jednotka tudíž uzná daňové důsledky dividend v hospodářském výsledku, ostatním úplném výsledku, nebo vlastním kapitálu podle toho, kde daná účetní jednotka původně uznala tyto minulé transakce nebo události.

Položky uznané do hospodářského výsledku

- 58 **Splatná a odložená daň se uzná jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do hospodářského výsledku za období, s výjimkou případů, kdy daň vzniká z:**

- a) transakce nebo události, která je uznána ve stejném nebo jiném období mimo hospodářský výsledek, buď v úplném výsledku, nebo přímo ve vlastním kapitálu (odstavce 61A až 65), nebo
- b) podnikové kombinace (jiné než akvizice dceřiné společnosti, která musí být oceněna reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, investiční jednotkou, jak je definována v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*) (viz odstavce 66 až 68).

- 59 Většina odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek vzniká, když je výnos nebo náklad zahrnut do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) v jiném období. Výsledná odložená daň se uzná do hospodářského výsledku. Příklady jsou následující:
- a) výnosy z úroků, autorských honorářů nebo dividend jsou inkasovány zpětně a jsou zahrnuty do účetního zisku v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* nebo IFRS 9 *Finanční nástroje* podle toho, který z nich je relevantní, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) jsou zahrnuty na bázi peněžních toků, a
 - b) pořizovací náklady nehmotných aktiv byly aktivovány v souladu s IAS 38 *Nehmotná aktiva* a jsou amortizovány v hospodářském výsledku, 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 z(e):
- 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 uzná do hospodářského výsledku s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám, které jsou uznány mimo hospodářský výsledek (viz odstavec 63).
- Položky uznané mimo hospodářský výsledek**
- 61 [zrušen]
- 61A **Splatná daň a odložená daň se uznají mimo hospodářský výsledek, pokud se daň vztahuje k položkám, které jsou uznány ve stejném nebo jiném období mimo hospodářský výsledek. Proto splatná daň a odložená daň, které se vztahují k položkám uznaným ve stejném nebo jiném období:**
- a) v ostatním úplném výsledku, musí být uznány v ostatním úplném výsledku (viz odstavec 62);
 - b) přímo ve vlastním kapitálu, musí být uznány přímo ve vlastním kapitálu (viz odstavec 62A).
- 62 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují nebo dovolují, aby se určité položky uznaly v ostatním úplném výsledku. Příklady takových položek jsou:
- a) změna účetní hodnoty, která vzniká z přecenění pozemků, budov a zařízení (viz IAS 16), a
 - b) [zrušeno];
 - c) kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21);
 - d) [zrušeno].
- 62A Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují nebo dovolují, aby se určité položky účtovaly přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. Příklady takových položek jsou:
- a) úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku, která je výsledkem buď změny v účetních pravidlech aplikované retrospektivně, nebo opravy chyb (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*), a
 - b) částky vznikající z prvotního uznání kapitálové složky složeného finančního nástroje (viz odstavec 23).
- 63 Za výjimečných okolností může být obtížné určit částku splatné a odložené daně, která se vztahuje k položkám uznaným mimo hospodářský výsledek (buď v ostatním úplném výsledku, nebo přímo ve vlastním 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 uznána mimo hospodářský výsledek, nebo
 - c) účetní jednotka stanoví, že odložená daňová pohledávka se uzná anebo se dále neuzná v plné výši a tato odložená daňová pohledávka (celá nebo z části) se vztahuje k položce, která byla dříve vykazována mimo hospodářský výsledek.
- V těchto případech je splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které jsou uznány mimo hospodářský výsledek, stanovena rozumným poměrným přiřazením splatné a odložené daně účetní jednotky v dotčené daňové jurisdikci 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 pořizovacích nákladů 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 přečtení aktivum pro daňové účely a toto přečtení se vztahuje k účetnímu přečtení v minulém období, nebo se očekává, že se účetní přečtení provede v budoucím období, daňové účinky jak přečtení aktiva, tak úpravy daňové základny jsou uznány v ostatním úplném výsledku v obdobích, kdy k nim došlo. Jestliže se však přečtení pro daňové účely nevztahuje k účetnímu přečtení v dřívějším období nebo k účetnímu přečtení, které se očekává v budoucnosti, jsou daňové vlivy úpravy daňové základny uznány do hospodářského výsledku.
- 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 jurisdikcích je tato částka 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 uzná účetní jednotka jakékoliv výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, v jakém splňují kritéria uznávání podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva nebo závazky k datu akvizice. V důsledku toho tyto odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky ovlivňují hodnotu goodwillu nebo uznaný přínos z výhodné koupě. Avšak v souladu s odst. 15 písm. a) účetní jednotka neuzná odložené daňové závazky vznikající z prvotního uznání goodwillu.
- 67 V důsledku podnikové kombinace může dojít ke změně pravděpodobnosti realizace předakviziční odložené daňové pohledávky. Nabyvatel může považovat za pravděpodobné využití své vlastní odložené daňové pohledávky, která nebyla uznána před uskutečněním podnikové kombinace. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nevyužitých daňových ztrát proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. Alternativně se může v důsledku podnikové kombinace stát nepravděpodobným, že budoucí zdanitelný zisk umožní zpětné získání odložené daňové pohledávky. V takových případech nabyvatel uzná změnu odložené daňové pohledávky v období uskutečnění podnikové kombinace, ale nezahrne ji do účetního zachycení podnikové kombinace. Nabyvatel ji při podnikové kombinaci proto nevezme v úvahu při oceňování goodwillu nebo uznaného přínosu z výhodné koupě.
- 68 Potenciální užitek z převedení nevyužitých daňových ztrát nebo jiných odložených daňových pohledávek nabývaného podniku do dalších období nemusel vyhovovat kritériím samostatného uznání, když byla podniková kombinace prvotně zaúčtována, ale může být využito následovně.

Účetní jednotka uzná odložené daňové pohledávky, které realizuje po uskutečnění podnikové kombinace, následovně:

- a) Nabyté odložené daňové výhody, které jsou uznány v průběhu dokončovacího období a které vyplývají z nových informací o skutečnostech a okolnostech, jež existovaly k datu akvizice, musí být promítnuty jako snížení účetní hodnoty případného goodwillu souvisejícího s danou akvizicí. Pokud je účetní hodnota tohoto goodwillu nulová, uznají se jakékoliv zbývající odložené daňové výhody do hospodářského výsledku;
- b) Všechny ostatní nabyté odložené daňové výhody, které byly realizovány, se uznají do hospodářského výsledku (nebo mimo hospodářský výsledek, pokud tak požaduje tento standard).

Splatná a odložená daň vznikající při úhradách vázaných na akcie

- 68A V některých daňových jurisdikcích získá účetní jednotka daňový odpočet (tj. částku, která je odčitatelná při určování zdanitelného zisku), který se vztahuje k odměně placené v akciích, opcích na akcie nebo jiných kapitálových nástrojích 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 jurisdikcích může účetní jednotka uznat 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 uznala jako

výnos nebo náklad a zahrnula do hospodářského výsledku za příslušné období s výjimkou rozsahu, v jakém daň vznikla v důsledku a) transakce nebo události, která je uznaná ve stejném nebo jiném období mimo hospodářský výsledek, nebo b) podnikové kombinace (jiné než nabytí dceřiné společnosti investiční jednotkou, která musí být oceněna reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku). 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 uzná ve vlastním kapitálu.

VYKÁZÁNÍ

Daňové pohledávky a daňové závazky

69 [zrušen]

70 [zrušen]

Vzájemné započtení

71 **Účetní jednotka provede vzájemné započtení splatné daňové pohledávky a splatného daňového závazku tehdy a pouze tehdy, jestliže účetní jednotka:**

a) má ze zákona vynutitelné právo vzájemného započtení uznaných částek a

b) má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek na čistém základě nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

72 Ačkoliv splatné daňové pohledávky a závazky jsou uznány a oceněny odděleně, jejich vzájemné započtení ve výkazu o finanční pozici je podrobeno kritériím podobným těm, jaká platí pro finanční nástroje v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Účetní jednotka má obvykle ze zákona právo vzájemného započtení 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 vzájemném započtení.

73 V konsolidované účetní závěrce je splatná daňová pohledávka jedné účetní jednotky ve skupině vzájemně započtena proti splatnému daňovému závazku jiné účetní jednotky ve skupině tehdy a pouze tehdy, jestliže zmíněné účetní jednotky mají ze zákona právo zaplatit nebo přijmout výslednou částku po vzájemném započtení a účetní jednotky mají v úmyslu zaplatit nebo přijmout výslednou částku nebo přijmout úhradu pohledávky a zaplatit závazek současně.

74 **Účetní jednotka provede vzájemné započtení odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku tehdy a pouze tehdy, jestliže:**

a) má ze zákona právo započtení 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 podstatné 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 započtení splatných daňových pohledávek 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) související s hospodářským výsledkem z běžné činnosti

77 **Daňový náklad (výnos) související s hospodářským výsledkem z běžné činnosti je prezentován jako součást hospodářského výsledku ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.**

77A [zrušen]

- 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 výkazu o úplném výsledku. Jestliže jsou kurzové rozdíly odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek uznány ve výkazu o úplném výsledku, mohou se proto klasifikovat jako odložený daňový náklad (výnos), pokud se tento způsob vykazování považuje za nejužitečnější pro uživatele účetního výkazu.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 79 **Hlavní složky daňového nákladu (výnosu) se zveřejňují odděleně.**

80 Složky daňového nákladu (výnosu) mohou zahrnovat:

- a) splatný daňový náklad (výnos);
- b) všechny úpravy splatné daně minulých období uznané 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 neuznané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z minulého období, které jsou použity ke snížení splatného daňového nákladu;
- f) částku užitku z předchozí neuznané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z minulého období, které jsou využity ke snížení odloženého daňového nákladu;
- g) odložený daňový náklad vznikající v důsledku snížení nebo zrušení dříve snížené odložené daňové pohledávky v souladu s odstavcem 56 a
- h) částku daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke změně účetních pravidel a k chybám, které jsou zahrnuty v hospodářském výsledku 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 (viz odstavec 62A);**
- ab) **částka daně ze zisku vztahující se k jednotlivým složkám ostatního úplného výsledku (viz odstavec 62 a IAS 1 (ve znění novely z roku 2007));**
- b) [zrušeno];
- c) **vysvětlení vztahů mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem v jedné nebo obou z následujících forem:**
 - i) **početní sesouhlasení daňových nákladů (výnosů) s účetním ziskem vynásobeným platnou daňovou sazbou (sazbami), spolu se zveřejněním základu, z něhož se platná daňová sazba (sazby) počítá (počítají), nebo**
 - ii) **početní sesouhlasení průměrné daňové sazby s platnou daňovou sazbou, spolu se zveřejněním základu, z něhož se platná daňová sazba počítá;**
- 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 neuznává ve výkazu o finanční pozici;**
- f) **souhrnná částka přechodných rozdílů týkající se investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném ujednání, u kterých se odložené daňové závazky neuznávají (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 uznaných ve výkazu o finanční pozici, a to za každé zveřejňované období;**
 - ii) **částky odloženého daňového výnosu nebo nákladu uznaného do hospodářského výsledku, jestliže není patrné ze změn v částkách uznaných ve výkazu o finanční pozici;**
- h) **pokud jde o ukončované činnosti, daňový náklad, který se vztahuje k:**
 - i) **zisku nebo ztrátě z ukončování a**

- ii) hospodářskému výsledku z ukončovaných činností v běžných činnostech za období spolu s odpovídajícími částkami uvedenými za každé minulé období;
- i) částka daňového důsledku dividend akcionářům účetní jednotky, které jsou navrženy nebo oznámeny před schválením účetní závěrky k vydání, ale nejsou uznány jako závazek v účetní závěrce;
- j) pokud v důsledku podnikové kombinace dojde u účetní jednotky v postavení nabyvatele ke změně v částce uznané jako předakviziční odložená daňová pohledávka (viz odstavec 67), částku takové změny, a
- k) pokud odložené daňové užitky získané při podnikové kombinaci nejsou uznány k datu akvizice, ale jsou uznány po datu akvizice (viz odstavec 68), popis události nebo změny v okolnostech, které způsobily uznání odložených daňových výhod.
- 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 jurisdikcích, 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 zjištěných částek a také skutečnost, zdali existuje nějaký potenciální daňový důsledek, který není prakticky zjištěný.
- 83 [zrušen]
- 84 Zveřejnění, které se vyžaduje podle odst. 81 písm. c), umožní uživatelům účetních výkazů porozumět tomu, zdali vztah mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem není neobvyklý, a porozumět podstatným 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 výkazů nejsmyslupnější informaci. Často nejsmyslupnější sazbou je tuzemská sazba daně v zemích, v nichž má účetní jednotka sídlo, agregující daňové sazby používané pro národní daň se sazbami místních daní, které jsou počítány na základě podobné úrovně zdanitelného zisku (daňové ztráty). Avšak pro účetní jednotku působící v několika jurisdikcích může být mnohem důležitější sloučit oddělené sesouhlasení používající domácí sazby v každé jednotlivé jurisdikci. 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 jurisdikci (země A) 1 500 (19X1: 2 000) a v zemi B 1 500 (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	2500	3000
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 jurisdikci. Touto metodou se výsledek rozdílů mezi účetní jednotkou vykázanou vlastní daňovou sazbou a daňovou sazbou v jiných jurisdikcích nejeví jako oddělená položka ve vyrovnání. Účetní jednotka pravděpodobně potřebuje prodiskutovat vliv podstatných změn buď v daňové sazbě, nebo sloučení zisků dosažených v různých jurisdikcích, 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 efektivní daňová sazba je daňový náklad (výnos) vydělený účetním ziskem.
- 87 Bylo by často nepraktické počítat částky neuznaných odložených daňových závazků, které vznikají při investování do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném ujednání (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 neuznaných 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 zjištělné. V samostatné 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 uznán (viz odst. 81 písm. f)). Nelze-li spočítat částky neuznaného odloženého daňového závazku (viz odstavec 87), nemohou být částky potenciálních daňových důsledků dividend, které se vztahují k těmto dceřiným společnostem prakticky zjištělné.
- 88 Účetní jednotka zveřejňuje všechny daňově související podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná 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 skončení účetního období, zveřejní účetní jednotka jakékoliv podstatné dopady těchto změn na splatný a odložený daňový závazek nebo pohledávku (viz IAS 10 *Události po skončení účetního období*).

DATUM ÚČINNOSTI

- 89 Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. 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 závěrky¹ 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.
- 92 IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) změnil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 a 81, zrušil odstavec 61 a doplnil odstavce 61A, 62A a 77A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

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“.

- 93 Odstavec 68 se použije prospektivně od data účinnosti IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) k uznání odložené daňové pohledávky nabyté při podnikové kombinaci.
- 94 Proto účetní jednotky neupraví účetní vykázání předchozích podnikových kombinací, pokud daňové užitky nesplňovaly kritéria pro samostatné uznání k datu akvizice a jsou uznány po datu akvizice, ledaže by byly užitky uznány v průběhu dokončovacího období a vyplývaly z nových informací o skutečnostech a okolnostech, jež existovaly k datu akvizice. Ostatní uznané daňové užitky se uznají do hospodářského výsledku (nebo mimo hospodářský výsledek, pokud tak požaduje tento standard).
- 95 IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) mění odstavce 21 a 67 a vkládá nové odstavce 32A a 81 písm. j) a k). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. červencem 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) pro dřívější období, použije pro toto dřívější období i změny.
- 96 [zrušen]
- 97 [zrušen]
- 98 Odstavec 52 byl přečíslován na odstavec 51A, byly změněny odstavce 10 a příklady za odstavcem 51A a byly doplněny nové odstavce 51B a 51C a za ním následující nový příklad a nové odstavce 51D, 51E a 99, to vše v dokumentu *Odložená daň: realizace podkladových aktiv*, vydaném v prosinci 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2012 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.
- 98A IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odstavce 2, 15, odst. 18 písm. e), 24, 38, 39, 43–45, odst. 81 písm. f), 87 a 87C. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 11.
- 98B Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 77 a zrušil odstavec 77A. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 98C Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 58 a 68C. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 98D [zrušen]
- 98E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, vydaným v květnu 2014, byl změněn odstavec 59. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 98F IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 20 a zrušil odstavce 96, 97 a 98D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 98G IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 20. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 98H Dokumentem *Uznání odložených daňových pohledávek z nerealizovaných ztrát* (Změny IAS 12), vydaným v lednu 2016, byl změněn odstavec 29 a byly vloženy nové odstavce 27A, 29A a nový příklad za odstavcem 26. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Při prvotním použití této změny může nicméně změnu v počátečním stavu vlastního kapitálu nejbližšího srovnávacího období uznat v počátečním stavu nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu), bez rozdělení změny mezi počáteční stav nerozděleného zisku a ostatní složky vlastního kapitálu. Pokud účetní jednotka tuto úlevu využije, zveřejní tuto skutečnost.
- 98I Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl vložen nový odstavec 57A a zrušen odstavec 52B. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní. Když účetní jednotka poprvé použije tyto změny, použije je na daňové důsledky dividend uznané na začátku nebo po začátku nejbližšího srovnávacího období.
- 98J Dokumentem *Odložená daň vztahující se k aktivům a závazkům plynoucím z jediné transakce*, vydaným v květnu 2021, byly změněny odstavce 15, 22 a 24 a vložen nový odstavec 22A. Účetní jednotka použije tyto změny v souladu s odstavci 98K–98L pro roční účetní období začínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.
- 98K Účetní jednotka použije dokument *Odložená daň vztahující se k aktivům a závazkům plynoucím z jediné transakce* na transakce, které se uskuteční na začátku nejbližšího vykazovaného srovnávacího období nebo později.
- 98L Účetní jednotka používající dokument *Odložená daň vztahující se k aktivům a závazkům plynoucím z jediné transakce* na začátku nejbližšího vykazovaného srovnávacího období rovněž:

- a) uzná odloženou daňovou pohledávku – v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odčitatelný přechodný rozdíl – a odložený daňový závazek pro všechny odčitatelné a zdanitelné přechodné rozdíly spojené s(e):
 - i) aktivity z práva k užívání a závazky z leasingu a
 - ii) závazky z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobnými závazky a odpovídajícími částkami uznanými jako součást pořizovacích nákladů souvisejícího aktiva a
- b) uzná kumulativní dopad prvotního použití změn jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo v příslušných případech jiné složky vlastního kapitálu) k uvedenému datu.

ZRUŠENÍ VÝKLADU SIC-21

- 99 Změny provedené dokumentem *Odložená daň: realizace podkladových aktiv*, vydaným v prosinci 2010, nahrazují interpretaci SIC 21 *Daně ze zisku – zpětné získání přeceněných neodepisovatelných aktiv*.

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 odpisových sazeb a ztrát ze znehodnocení, které mají být ve vztahu k nim uznány.

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, jiná než rostliny přinášející úrodu (viz IAS 41 *Zemědělství*). Tento standard se použije na rostliny přinášející úrodu, ale nepoužije se na úrodu rostlin přinášejících úrodu;
- c) uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (viz IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*);
- d) práva k nerostům a zásoby nerostné suroviny jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů.

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

- 4 [zrušen]

- 5 Účetní jednotka, která využívá u investičního nemovitého majetku model oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*, použije model oceňování pořizovacími náklady v tomto standardu pro vlastněný investiční nemovitý majetek.

DEFINICE

- 6 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**

Rostlina přinášející úrodu je živá rostlina:

- a) která se používá při produkci nebo dodávkách zemědělských produktů;
- b) od níž se očekává, že ponese úrodu po více než jedno období, a
- c) u níž je málo pravděpodobné, že bude prodávána jako zemědělský produkt, s výjimkou příležitostného/vedlejšího prodeje šrotu.

(Tuto definici termínu rostlina přinášející úrodu upřesňují odstavce 5A až 5B IAS 41.)

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum uznáno po odečtení opravěk a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.

Pořizovací náklady jsou částka v peněžních prostředcích nebo peněžních ekvivalentech uhrazených nebo reálná hodnota jiného plnění poskytnutého za účelem pořízení aktiva v době jeho pořízení nebo vytvoření, nebo v případech, kdy je to použitelné, částka přiřazená tomuto aktivu při jeho prvotním uznání podle specifických požadavků jiných IFRS, např. IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

Odepisovatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která ji nahrazuje, minus zbytková hodnota aktiva.

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 cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

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

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva:

- a) která 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 hodnota z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady vyřazení a jeho hodnoty z užívání.

Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů 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 moci být účetní jednotkou používáno, nebo
- b) množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

UZNÁVÁNÍ

- 7 **Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení se uznávají jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když:**
 - a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky, a
 - b) je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.
- 8 Položky jako náhradní díly, záložní vybavení a obslužné zařízení se uznávají v souladu s tímto IFRS, pokud odpovídají definici pozemků, budov a zařízení. Jinak se klasifikují jako zásoby.
- 9 Tento standard nepředepisuje měrnou jednotku pro uznání, tzn. co představuje položku pozemků, budov a zařízení. Při aplikaci kritérií uznávání je proto třeba postupovat na základě posouzení konkrétních okolností v účetní jednotce. Může být vhodné agregovat jednotlivě nepodstatné položky, jako jsou formy, nástroje a matrice, a poté aplikovat kritéria na souhrnnou hodnotu.
- 10 Účetní jednotka vypočte pořizovací náklady veškerých svých pozemků, budov a zařízení podle uvedené zásady uznání v okamžiku, kdy dojde k jejich vynaložení. Uvedené pořizovací náklady zahrnují na počátku vynaložené náklady na pořízení nebo zhotovení položky pozemků, budov a zařízení a náklady vzniklé následně rozšířením, výměnou části nebo servisem předmětné položky. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení mohou zahrnovat náklady vynaložené ve vztahu k leasingům aktiv, která jsou použita na zhotovení, rozšíření, výměnu části nebo servis položky pozemků, budov a zařízení, jako například odpisy aktiv z práva k užívání.

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 užítky 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 užítky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. Výrobce chemických produktů může například zavést do výroby nový chemický proces, který splňuje požadavky ochrany životního prostředí na výrobu a skladování nebezpečných chemikálií; související podnikové zlepšení je uznáno jako aktivum, protože bez něho by účetní jednotka nebyla schopna vyrábět a prodávat chemikálie. Nicméně výsledná účetní hodnota takového aktiva a s ním souvisejících aktiv je hodnocena z hlediska znehodnocení v souladu s IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

Následné náklady

- 12 V souladu se zásadou uznání uvedenou v odstavci 7 účetní jednotka neuznává v účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení náklady na běžnou každodenní údržbu dané položky. Tyto náklady jsou uznávány do hospodářského výsledku 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 součástí 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 uvedenou v odstavci 7 účetní jednotka uznává v účetní hodnotě 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 výkazu o finanční pozici v souladu s ustanoveními tohoto standardu o vyněti z výkazu o finanční pozici (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 výkazu o finanční pozici (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 zhotovena. V případě potřeby lze odhadnuté náklady na podobnou budoucí prověrku použít jako údaj o tom, jaká byla pořizovací hodnota existující složky v době pořízení nebo zhotovení 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 položky 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 zhotovování 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 odzkoušení správné funkčnosti aktiva (tj. posouzení, zda technická a fyzická výkonnost aktiva je taková, že je možné aktivum použít ve výrobě nebo k zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům) 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 se standardy IAS 2 nebo IAS 16 se uznávají a oceňují v souladu se standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
- 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 výškolení pracovníků) a
 - d) správní náklady a ostatní všeobecné režijní náklady.
- 20 Uznání pořizovacích nákladů jako součástí 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.

- 20A Během uvádění pozemků, budov a zařízení na místo a do stavu nezbytného k tomu, aby je bylo možné provozovat způsobem zamýšleným vedením, mohou být vyrobeny určité položky (například vzorky vyrobené při testování toho, zda aktivum řádně funguje). Účetní jednotka uznává výnosy z prodeje všech těchto položek a náklady na tyto položky v hospodářském výsledku v souladu s platnými standardy. Účetní jednotka oceňuje náklady na tyto položky uplatněním požadavků na oceňování podle IAS 2.
- 21 Některé činnosti se objevují ve spojení se zhotovováním 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 zhotovováním 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 do hospodářského výsledku a zahrnují se do příslušných kategorií výnosů a nákladů.
- 22 Pořizovací náklady aktiva vytvořeného vlastní činností jsou stanoveny při použití stejných zásad 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 vytvoření aktiv vlastní činností se nezahrnují do pořizovacích nákladů aktiva. Standard IAS 23 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro uznání úroků v účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení vytvořené vlastní činností.
- 22A O rostlinách přinášejících úrodu se účtuje stejně jako o položkách pozemků, budov a zařízení vytvořených vlastní činností předtím, než jsou na místě a ve stavu nezbytném k tomu, aby mohly být provozovány způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Odkazy na „zhotovení“ v tomto standardu by se tudíž měly pojímat tak, aby zahrnovaly činnosti, které jsou nezbytné pro pěstování rostlin přinášejících úrodu předtím, než jsou na místě a ve stavu nezbytném k tomu, aby mohly být provozovány způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky.

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 uzná jako úrok za dobu trvání úvěru, pokud není takový úrok aktivován v souladu s 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, ledaže a) směna postrádá obchodní podstatu nebo b) reálnou hodnotu převzatého ani odevzdaného aktiva nelze spolehlivě stanovit. Nabytá položka se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže odevzdané aktivum okamžitě vyjmout. Pokud není nabytá položka oceněna reálnou hodnotou, jsou její pořizovací náklady rovny účetní hodnotě odevzdaného aktiva.
- 25 Účetní jednotka určuje, zda směna má obchodní podstatu vzhledem k rozsahu očekávaných změn budoucích peněžních toků, ke kterým dojde následkem transakce. Směna má obchodní podstatu, jestliže:
- a) se struktura (riziko, načasování a částky) peněžních toků přijatého aktiva získaného liší 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 směnou, a
 - c) rozdíl popsáný v písmenech a) a b) je v relaci k reálným hodnotám smněných aktiv podstatný.

Pro účely stanovení, zda směnná transakce má obchodní podstatu, 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 lze spolehlivě stanovit, pokud a) kolísání rozpětí přiměřených ocenění reálnou hodnotou tohoto nástroje není podstatné nebo b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu převzatého nebo odevzdaného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů převzatého aktiva použije reálná hodnota odevzdaného aktiva, ledaže by reálná hodnota převzatého aktiva byla evidentnější.
- 27 [zrušen]

- 28 Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotace v souladu se standardem IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*.

OCEŇOVÁNÍ PO OKAMŽIKU UZNÁNÍ

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

29A Některé účetní jednotky interně nebo externě provozují investiční fond, který investorům poskytuje dávky určené jednotkami ve fondu. Podobně některé účetní jednotky vystavují skupiny pojistných smluv s prvky přímé účasti a drží podkladové položky. Některé takové fondy nebo podkladové položky obsahují nemovitosti užívané vlastníkem. Účetní jednotka použije na nemovitosti užívané vlastníkem, které jsou obsaženy v takovém fondu nebo jsou podkladovými položkami, IAS 16. Nehledě na odstavec 29 se účetní jednotka může rozhodnout oceňovat takové nemovitosti pomocí modelu reálné hodnoty v souladu s IAS 40. Pro účely tohoto rozhodnutí pojistné smlouvy zahrnují investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti. (Pojmy použité v tomto odstavci a definované v uvedeném standardu viz IFRS 17 *Pojistné smlouvy*).

29B Účetní jednotka považuje nemovitosti užívané vlastníkem oceněné pomocí modelu reálné hodnoty investičního nemovitého majetku za použití odstavce 29A za samostatnou 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 znehodnocení.**

Model přecenění

- 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 opravek a následných kumulovaných ztrát ze znehodnocení. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena ke konci účetního období.**

32 [zrušen]

33 [zrušen]

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 podstatnými a nestálými změnami reálné hodnoty, a proto jsou nutná každoroční přecenění. Tak časté přecenění není nutné u položek pozemků, budov a zařízení s pouze nepodstatnými změnami jejich reálné hodnoty. Namísto toho může být položka přeceněna pouze jednou za tři až pět let.

35 Pokud je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, upraví se účetní hodnota uvedeného aktiva na přeceněnou částku. K datu přecenění je s aktivem nakládáno jedním z následujících způsobů:

- a) brutto účetní hodnota se upraví způsobem, který je konsistentní s přeceněním účetní hodnoty aktiva. Například brutto účetní hodnota může být změněna s odkazem na zjistitelné tržní údaje nebo může být upravena úměrně ke změně účetní hodnoty. Oprávky k datu přecenění se upraví tak, aby se rovnaly rozdílu mezi brutto účetní hodnotou a účetní hodnotou aktiva po zohlednění kumulované ztráty ze znehodnocení, nebo
- b) oprávky se odúčtují proti brutto účetní hodnotě aktiva.

Výše úprav opravek tvoří část zvýšení nebo snížení účetní hodnoty, která je záúčtována v souladu s odstavci 39 a 40.

- 36 **Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, přecenění 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;
 - h) kancelářské zařízení a
 - i) rostliny přinášející úrodu.
- 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 uznáno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. Toto zvýšení se však uzná do hospodářského výsledku v rozsahu, ve kterém se ruší snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo uznáno do hospodářského výsledku.**
- 40 **Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení do hospodářského výsledku. Snížení se však uzná v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění, a to nejvýše v rozsahu existujícího zůstatku fondu z přecenění, týkajícího se téhož aktiva. Snížení uznané v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění snižuje částku kumulovanou ve vlastním kapitálu.**
- 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 vyjmuto. 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. Převedení přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se nezachycuje do hospodářského výsledku.
- 42 Účinky daní ze zisku, jestliže nějaké nastanou a vyplnou z přecenění pozemků, budov a zařízení, se uznávají a zveřejňují v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.
- Odpisy**
- 43 **Každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou podstatné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně.**
- 44 Účetní jednotka rozdělí částku prvotně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejích podstatných komponent a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory. Obdobně, pokud účetní jednotka pořídí pozemek, budovu a zařízení, které jsou předmětem operativního leasingu, v němž účetní jednotka je pronajímatelem, může být také vhodné samostatně odepisovat tu část pořizovacích nákladů, která je důsledkem toho, že dané leasingové podmínky jsou výhodnější nebo méně výhodné než tržní podmínky.
- 45 Podstatná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít dobu použitelnosti a odpisovou metodu shodné s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné podstatné 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 podstatné. Jestliže účetní jednotka má různá očekávání v souvislosti s posleďně 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 podstatné ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky.
- 48 **Odpisy se v každém období uznávají do hospodářského výsledku, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.**
- 49 Odpis účtovaný za období se obvykle uzná do hospodářského výsledku. Někdy jsou však budoucí ekonomické užítky 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 přeměnu zásob (viz IAS 2). Podobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro výzkumnou činnost mohou být uznány do nákladů na nehmotná aktiva uznaných 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 nepodstatná, 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 vynětí 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 užítky ztělesněné v aktivu jsou účetní jednotkou spotřebovávány především jeho užíváním. Nicméně i 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 doby 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. Očekávané budoucí snížení prodejní ceny výrobku vyrobeného s použitím aktiva by mohlo naznačovat očekávanou technickou nebo obchodní zastaralost aktiva, což by zase mohlo odrážet snížení budoucích ekonomických užitků ztělesněných v aktivu;
 - 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 pozemku zahrnují náklady na demontáž budov, jejich odstranění a obnovu stavu pozemku, daná část pořizovacích nákladů pozemku se odepisuje během období, kdy plynou užítky získané vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odepisuje způsobem, který odráží užítky odvozené z pozemku.
- Odpisové metody*
- 60 **Použitá odpisová metoda odráží očekávaný způsob, kterým budou budoucí ekonomické užítky 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 podstatných 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 užítí nebo výkonu. Účetní jednotka zvolí metody, které nejlépe odrážejí očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků ztělesněných v odepisovaných aktivech. Tyto metody pak konzistentně používá v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užitků.

- 62A Odpisová metoda založená na výnosu, který je generován činností, jež zahrnuje užívání aktiva, není vhodná. Výnos generovaný činností, jež zahrnuje užívání aktiva, obvykle odráží jiné faktory, než je spotřeba ekonomických užitků aktiva. Výnos je například ovlivněn jinými vstupy a procesy, prodejními činnostmi a změnami objemu prodeje a cen. Cenová složka výnosu může být ovlivněna inflací, která nemá žádný dopad na způsob, jakým je aktivum spotřebováno.

Znehodnocení

- 63 Ke zjištění toho, zda došlo u položky pozemků, budov a zařízení ke znehodnocení, použije účetní jednotka standard IAS 36 *Znehodnocení 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 znehodnocení aktiv nebo kdy se toto uznání ruší.

- 64 [zrušen]

Kompenzace znehodnocení aktiv

- 65 **Kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke znehodnocení, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do hospodářského výsledku v okamžiku, kdy se kompenzace stane splatnou.**

- 66 Znehodnocení nebo ztráty u položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na kompenzace nebo platby kompenzací od třetích stran a následně pořízení nebo zhotovení náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a účtují se samostatně následujícím způsobem:

- a) znehodnocení položek pozemků, budov a zařízení se uznává v souladu s IAS 36;
- b) vynětí vyřazených nebo zlikvidovaných položek pozemků, budov a zařízení z výkazu o finanční pozici se zachycuje v souladu s tímto standardem;
- c) kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke znehodnocení, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do hospodářského výsledku okamžikem, kdy se kompenzace stane splatnou, a
- d) pořizovací náklady položek pozemků, budov a zařízení, které byly obnoveny, zakoupeny nebo zhotoveny jako náhrada se určují v souladu s tímto standardem.

VYNĚTÍ Z VÝKAZU O FINANČNÍ POZICI

- 67 **Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení se vyjme z výkazu o finanční pozici 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 se zahrnou do hospodářského výsledku, jakmile je položka vyjmuta (pokud IFRS 16 *Leasingy* nepožaduje jiné řešení při prodeji a zpětném leasingu). Zisky z vyřazení se neklasifikují jako výnosy.**

- 68A Účetní jednotka, která v rámci svých obvyklých činností běžně prodává položky pozemků, budov a zařízení, které držela za účelem pronájmu jiným osobám, převede tato aktiva do zásob v jejich účetní hodnotě, jakmile skončí pronájem a pozemky, budovy a zařízení začnou být drženy za účelem prodeje. Výtěžek z prodeje takovýchto aktiv je uznán jako výnos v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Jsou-li aktiva, která jsou držena za účelem prodeje v běžném podnikání, převedena do zásob, IFRS 5 se nepoužije.

- 69 K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Datem vyřazení položky pozemků, budov nebo zařízení je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad touto položkou v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění podle IFRS 15. IFRS 16 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.

- 70 Jestliže v souladu se zásadou uznání uvedenou v odstavci 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady náhrady komponenty položky, vyjme z výkazu o finanční pozici 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 náhrady jako vodítko ke stanovení pořizovacích nákladů nahrazené komponenty v době, kdy byla pořízena nebo zhotovena.

- 71 **Zisk nebo ztráta plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení z výkazu o finanční pozici se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení (pokud existuje) a účetní hodnotou položky.**

- 72 Částka protihodnoty, která je zahrnuta do zisku nebo ztráty plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 standardu IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 73 **V účetní závěrce musí být pro každou třídu pozemků, budov a zařízení zveřejněny následující informace:**
- a) oceňovací báze použité 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 znehodnocení), 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 znehodnocení uznaných nebo zrušených v ostatním úplném výsledku podle IAS 36;
 - v) ztráty ze znehodnocení uznané do hospodářského výsledku v souladu s IAS 36;
 - vi) ztráty ze znehodnocení zrušené v hospodářském výsledku 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 uznaná v účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení během zhotovení a
 - c) částka smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení.
- 74A **Pokud nejsou prezentovány samostatně ve výkazu o úplném výsledku, v účetní závěrce se zveřejní také následující informace:**
- a) částka kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke znehodnocení, ztrátě nebo postoupení, která je zahrnuta v hospodářském výsledku, a
 - b) částky výnosů a nákladů zahrnuté do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 20A, které se týkají položek, které nejsou výsledkem běžné činnosti účetní jednotky, a která položka (položky) ve výkazu o úplném výsledku zahrnuje tyto výnosy a náklady.
- 75 Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věci úsudku. Proto zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti nebo odpisových sazeb poskytuje uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit politiku zvolenou managementem a umožní srovnání s jinými účetní jednotkami. Z podobných důvodů je nutné zveřejnit následující informace:
- a) odpisy uznané v hospodářském výsledku 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, kromě požadavků na zveřejňování podle IFRS 13, následující informace:**
- a) datum, ke kterému došlo k přecenění;
 - b) zda ocenění provedl nezávislý znalec;
 - c) [zrušeno];
 - d) [zrušeno];
 - e) za každou přeceňovanou třídu pozemků, budov a zařízení účetní hodnota, která by byla uznána 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 znehodnocení 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 oceňování pořizovacími náklady, reálná hodnota pozemků, budov a zařízení, pokud se významně liší od účetní hodnoty.

Účetním jednotkám se proto doporučuje zveřejňování těchto částek.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 80 **Požadavky odstavců 24–26 týkající se prvotního ocenění položky pozemků, budov a zařízení pořízené směnou za jiná aktiva se užijí potenciálně pouze pro budoucí transakce.**
- 80A Odstavec 35 byl změněn dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*. Účetní jednotka použije tuto změnu na všechna přecenění uznaná v ročních obdobích počínajících dnem prvotního použití uvedené změny nebo později a v bezprostředně předcházejícím ročním období. Účetní jednotka může také prezentovat upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější vykázaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně popsat, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly vykázaný na jiném základě, a tento základ vysvětlit.
- 80B Ve vykazovaném období, v němž je dokument *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41) použit poprvé, nemusí účetní jednotka zveřejnit kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 za běžné období. Účetní jednotka nicméně zveřejní kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 za každé minulé vykazované období.
- 80C Účetní jednotka se může rozhodnout ocenit určitou rostlinu přinášející úrodu reálnou hodnotou na začátku nejranějšího vykazovaného období v účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka poprvé použije dokument *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41), a použít uvedenou reálnou hodnotu jako její domnělé pořizovací náklady k uvedenému datu. Jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a reálnou hodnotou se uzná v zahajovacím nerozděleném zisku na začátku nejranějšího vykazovaného období.
- 80D Dokumentem *Pozemky, budovy a zařízení – Výnosy před zamýšleným použitím* vydaným v květnu 2020 byly změněny odstavce 17 a 74 a byly doplněny nové odstavce 20A, 74A. Účetní jednotka uplatní tyto změny retrospektivně, avšak pouze na položky pozemků, budov a zařízení, které jsou uvedeny na místo a do stavu nezbytného k tomu, aby je bylo možné provozovat způsobem zamýšleným vedením, nebo po zahájení nejdřívějšího období uvedeného v účetní závěrce, ve které účetní jednotka poprvé použije změny. Účetní jednotka uzná kumulativní dopad prvotní aplikace těchto změn jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo případně jiné vhodné složky vlastního kapitálu) k počátku uvedeného nejdřívějšího vykazovaného období.

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 v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

- 81A Účetní jednotka použije změny v odstavci 3 pro roční 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.
- 81B IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 39 a 40 a odst. 73 písm. e) bod iv). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 81C IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění z roku 2008) změnil odstavec 44. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.
- 81D Odstavce 6 a 69 byly změněny a nový odstavec 68A byl vložen prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije související změny IAS 7 *Výkazy peněžních toků*.
- 81E Odstavec 5 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije také změny odstavců 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 a 85B IAS 40. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 81F IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty a zpětně získatelné částky v odstavci 6, změnil odstavce 26, 35 a 77 a zrušil odstavce 32 a 33. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 81G Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 8. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 81H Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 35 a vložen nový odstavec 80A. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 81I *Vyjasnění přípustných metod odpisů a amortizace* (Změny IAS 16 a IAS 38), které bylo vydáno v květnu 2014, mění odstavec 56 a vkládá nový odstavec 62A. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 1. lednem 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 81J Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 68A, 69 a 72. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 81K *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41), vydaným v červnu 2014, byly změněny odstavce 3, 6 a 37 a vložen nový odstavec 22A a 80B–80C. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8, s výhradou ustanovení odstavce 80C.
- 81L IFRS 16, vydaný v lednu 2016, zrušil odstavce 4 a 27 a změnil odstavce 5, 10, 44 a 68–69. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.
- 81M IFRS 17 vydaný v květnu 2017 vložil nové odstavce 29A a 29B. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.
- 81N Dokumentem *Pozemky, budovy a zařízení – Výnosy před zamýšleným použitím* vydaným v květnu 2020 byly změněny odstavce 17 a 74 a byly doplněny nové odstavce 20A, 74A a 80D. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 19

Zaměstnanecké požitky

CÍL

- 1 Cílem standardu je stanovit požadavky na účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala:
- a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytl své služby výměnou za zaměstnanecké požitky, které mají být vyplaceny v budoucnosti, a
 - b) náklad v okamžiku, kdy účetní jednotka spotřebovala ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 **Tento standard použije zaměstnavatel při účtování o všech zaměstnaneckých požitcích s výjimkou těch, na které se vztahuje IFRS 2 Úhrady vázané na akcie.**
- 3 Tento standard se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků (viz IAS 26 *Penzijní plány*).
- 4 Zaměstnanecké požitky, na které se tento standard aplikuje, zahrnují požitky vyplývající 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 musí přispívat do národních, státních, oborových nebo jiných sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, nebo
 - c) neformální praxe účetní jednotky, která dává vzniknout mimosmluvním závazkům. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než vyplatit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepříjemné poškození vztahů se zaměstnanci.
- 5 Zaměstnanecké požitky zahrnují:
- a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, pokud se předpokládá, že budou zcela uhrazeny do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytl účetní jednotce příslušné služby:
 - i) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;
 - ii) placenou roční dovolenou a placenou nemocenskou dovolenou;
 - iii) podíly na zisku a odměny a
 - iv) nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance;
 - b) zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, jako jsou například:
 - i) penzijní požitky (např. penze a jednorázově vyplácené paušální částky splatné při odchodu do důchodu) a
 - ii) ostatní zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, jako je úhrada životního pojištění či zdravotní péče po skončení pracovního poměru;
 - c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou například:
 - i) dlouhodobá placená volna, jako je dovolená za výsluhu či studijní volno;
 - ii) jubilea a ostatní požitky za výsluhu a
 - iii) požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti a
 - d) požitky při ukončení pracovního poměru.
- 6 Zaměstnanecké požitky zahrnují požitky poskytované buď zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům či jiným beneficiářům. Mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) buď přímo zaměstnancům nebo jejich manželům (manželkám), dětem či jiným rodinným příslušníkům, popř. jiným stranám, například pojišťovně.
- 7 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 vedoucí zaměstnanci.

DEFINICE

- 8 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**

Definice zaměstnaneckých požitků

Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby nebo za ukončení pracovního poměru.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při ukončení pracovního poměru), u nichž se očekává, že budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce příslušné služby.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při ukončení pracovního poměru a krátkodobé zaměstnanecké požitky), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou všechny zaměstnanecké požitky jiné než krátkodobé zaměstnanecké požitky, zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru a požitky při ukončení pracovního poměru.

Požitky při ukončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky poskytnuté výměnou za ukončení pracovního poměru zaměstnance v důsledku buď:

- a) rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do penze, nebo
- b) rozhodnutí zaměstnance přijmout nabídku požitků výměnou za ukončení pracovního poměru.

Definice týkající se klasifikace plánů

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

Plány definovaných příspěvků jsou plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí účetní jednotka pevně stanovené příspěvky do samostatné účetní jednotky (fondu) a nemá žádný právní nebo mimosmluvní závazek platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatečná aktiva na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami zaměstnanců poskytnutými v běžném a v minulých obdobích.

Plány definovaných požitků jsou plány zaměstnaneckých 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.

Definice týkající se čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

Čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků je schodek nebo přebytek upravený o případný důsledek omezení čistého aktiva z definovaných požitků maximální výší aktiv.

Tento schodek nebo přebytek se rovná:

- a) současné hodnotě závazných příslibů z definovaných požitků po odečtení;
- b) případné reálné hodnotě aktiv plánu.

Maximální výše aktiv je současná hodnota všech ekonomických užitek ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu.

Současná hodnota závazných příslibů z definovaných požitků je současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení závazných příslibů vyplývajících ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném a v minulých obdobích, bez odečtení aktiv plánu.

Aktiva plánu zahrnují:

- a) aktiva držena fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a
- b) oprávněné pojistné smlouvy.

Aktiva držena fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků jsou aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazující účetní jednotkou):

- a) která 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) jichž lze použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici věřitelům vykazující účetní jednotky (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vrácena vykazující účetní jednotce s výjimkou případů, kdy buď:

- i) zbývající aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků, a to závazků 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 smlouva¹ vystavená pojišťovnou, která 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) není k dispozici věřitelům vykazující účetní jednotky (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazující účetní jednotce, s výjimkou případů, kdy:
 - i) plnění představuje přebytek aktiv, který není nutný pro pokrytí všech souvisejících závazků ze zaměstnaneckých požitků, nebo
 - ii) plnění se vrací vykazující účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Definice týkající se nákladů na definované požitky

Náklady na poskytování služeb zahrnují:

- a) *náklady na běžné služby*, které vyjadřují nárůst současné hodnoty závazných příslibů z definovaných požitků, jenž vyplývá ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období;
- b) *náklady na minulé služby*, které vyjadřují změnu současné hodnoty závazných příslibů z definovaných požitků, jež souvisí se službami zaměstnanců poskytnutými v minulých obdobích, které vyplývají ze změn plánu (zavedení, zrušení nebo změny plánu definovaných požitků) nebo jeho krácení (podstatné snížení počtu zaměstnanců spadajících pod plán účetní jednotkou), a
- c) případný zisk nebo ztrátu z vypořádání.

Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků vyjadřuje změnu čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků za dané období, která nastane v souvislosti s během času.

Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků zahrnuje:

- a) pojistněmatematické zisky a ztráty;
- b) výnosy z aktiv plánu s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků a
- c) jakékoliv změny dopadu maximální výše aktiv s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

Pojistněmatematické zisky a ztráty vyjadřují změny současné hodnoty závazných příslibů z definovaných požitků vyplývající z:

- a) korekcí na základě zkušeností (dopadů rozdílu mezi předchozími pojistněmatematickými odhady a skutečností) a
- b) dopadů změn pojistněmatematických odhadů.

Výnosy z aktiv plánu jsou úroky, dividendy a jiné příjmy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými zisky a ztrátami plynoucími z aktiv plánu, snížené o:

- a) veškeré náklady na správu plánu aktiv a
- b) veškeré daně související s plánem, kromě daní, které jsou zahrnuty v pojistněmatematických předpokladech, použitých pro ocenění současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků.

Vypořádání je transakce, která eliminuje veškeré budoucí právní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků s výjimkou vyplacení požitků zaměstnancům nebo jejich jménem, které je vyjádřeno v podmínkách plánu a zahrnuto do pojistněmatematických předpokladů.

KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

- 9 Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují například následující položky, pokud se očekává, že budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, v němž zaměstnanci poskytl příslušné služby:
- a) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;
 - b) placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená;
 - c) podíly na zisku a odměny a
 - d) nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance.
- 10 Účetní jednotka nemusí reklasifikovat krátkodobý zaměstnanecký požitek, pokud se očekávání účetní jednotky, týkající se načasování vypořádání, dočasně změnil. Pokud se však změnil charakteristika tohoto požitku (například změna nekumulativního požitku na požitek kumulativní), případně pokud není změna očekávání účetní jednotky, týkající se načasování vypořádání, jen dočasná, pak účetní jednotka zváží, zda daný požitek i nadále splňuje definici krátkodobého zaměstnaneckého požitku.

Uznání a ocenění

Všechny krátkodobé zaměstnanecké požitky

- 11 **Pokud poskytuje zaměstnanec účetní jednotce v průběhu účetního období svoje služby, účetní jednotka uzná nediskontovanou hodnotu krátkodobého zaměstnaneckého požitku, jehož výplata se výměnou za poskytnuté služby očekává:**
- a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení všech již vyplacených částek. Pokud již vyplacená částka přesahuje nediskontovanou hodnotu požitku, uzná účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v tom rozsahu, v jakém má tento přeplatek důsledky např. na snížení budoucích plateb nebo nárok na vrácení již vyplacených částek;
 - b) jako náklad, pokud jiný IFRS nevyžaduje, nebo nepovoluje zahrnutí požitků do pořizovacích nákladů aktiva (viz například IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*).
- 12 Odstavce 13, 16 a 19 uvádějí, jakým způsobem účetní jednotka uplatní odstavec 11 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*
- 13 Účetní jednotka uzná očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek v podobě placeného volna podle odstavce 11 takto:
- a) v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy zaměstnanci poskytl služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno;
 - b) v případě nekumulativního placeného volna tehdy, kdy se absence pracovníka uskutečnila.
- 14 Účetní jednotka může poskytovat pracovníkům placené volno z různých důvodů, jako je např. dovolená, nemoc, dočasná invalidita, mateřská nebo otcovská dovolená, činnost porotce, vojenská služba apod. Nárok na placené volno se člení do dvou kategorií:
- a) kumulativní a
 - b) nekumulativní.

- 15 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 (zaměstnanci nemají nárok na peněžitou náhradu za nevyčerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru). Závazek účetní jednotce vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytl služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Závazek existuje a je uznán i v případě, je-li nárok na placené volno podmíněný, tj. podmíněn trváním pracovního poměru, ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpaním kumulativního podmíněného nároku, ovlivňuje výši závazku.
- 16 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.
- 17 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 nevyčerpaného placeného volna. Například závazek z titulu placené

nemocenské dovolené bude významný pouze tehdy, pokud existuje formální či neformální dohoda, která stanoví, že nevyčerpaná nemocenská dovolená může být převedena na placenou roční dovolenou.

Příklad ilustrující odstavce 16 a 17

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 31. 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). Uzná proto závazek odpovídající 12 dnům placené nemocenské dovolené.

- 18 Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřenesají. 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 nebo otcovskou dovolenou či placené volno pro činnost porotce nebo pro vojenskou službu. V tomto případě účetní jednotka uzná závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť služba zaměstnance výši požitku nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

- 19 Účetní jednotka uznává očekávaný náklad na výplatu podílu na zisku či na výplatu odměn dle odstavce 11 právě tehdy, když:

a) účetní jednotka má právní nebo mimosmluvní závazek takové výplaty na základě minulých událostí provést a

b) je možno provést spolehlivý odhad závazku.

Současný závazek existuje právě tehdy, když účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než provést výplatu.

- 20 U některých plánů výplat podílu na zisku 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 zohlední možnost, že někteří zaměstnanci ukončí pracovní poměr bez nároku na výplatu podílu na zisku.

Příklad ilustrující odstavec 20

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 podílu na zisku bude představovat 3 % ze zisku. Účetní jednotka odhaduje, že fluktuace pracovníků sníží výplatu na 2,5 % zisku.

Účetní jednotka uzná závazek a náklad ve výši 2,5 % ze zisku.

- 21 Účetní jednotka nemusí mít žádný právní závazek vyplácet odměny. V některých případech má nicméně účetní jednotka praxi odměny vyplácet. 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.
- 22 Účetní jednotka může provést spolehlivý odhad svého právního či mimosmluvního závazku plynoucího z plánu výplat podílů na zisku či plánu odměn právě tehdy, pokud:
- 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.
- 23 Závazek vyplývající z plánu podílů na zisku či plánu odměn je odvozen od služeb zaměstnanců poskytovaných účetní jednotce, nikoliv ze vztahu k vlastníkům účetní jednotky. Proto účetní jednotka uzná výplatu podílu na zisku, resp. výplatu odměn jako náklad, a ne jako rozdělení zisku.
- 24 Jestliže se nepředpokládá, že výplata podílu na zisku či výplata odměny budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanec poskytoval účetní jednotce odpovídající služby, považují se tyto výplaty za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz odstavce 153 až 158).

Zveřejnění

- 25 Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné IFRS mohou takové požadavky klást. Viz např. IAS 24, který vyžaduje zveřejňovat zaměstnanecké požitky klíčového vedení. 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

- 26 Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují položky jako například:
- a) penzijní požitky (např. penze a jednorázově vyplácené paušální částky splatné při odchodu do důchodu) a
 - b) ostatní zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, jako jsou úhrady životního pojištění nebo lékařské péče.
- Programy, v jejichž rámci účetní jednotka poskytuje zaměstnancům zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, se nazývají plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru. Podle tohoto standardu účetní jednotka postupuje vždy bez ohledu na to, zda či nikoliv dané uspořádání zahrnuje založení samostatné účetní jednotky, která přijímá příspěvky a vyplácí požitky.
- 27 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.
- 28 V případě plánů definovaných příspěvků je právní či mimosmluvní závazek účetní jednotky 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 investičních výnosů dosahovaných z příspěvků. Ekonomickou podstatou takového uspořádání je, že důsledky rizika z pojistněmatematických odhadů (tj. že požitky budou nižší než očekávané) a z investičního rizika (tj. investovaná aktiva nepokryjí očekávané požitky) nese zaměstnanec.
- 29 Případem, kdy závazek účetní jednotky není omezen částkou, kterou se zavázala přispívat do fondu, je situace, kdy má účetní jednotka právní nebo mimosmluvní závazek vyplývající z(e):
- a) vzorce výpočtu požitku dle plánu, který není vázán pouze na výši příspěvku a vyžaduje, aby účetní jednotka poskytla další příspěvky, v případě, že aktiva nestačí pokrýt požitky ve vzorci výpočtu požitku;
 - b) záruky stanovených výnosů z příspěvků, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu nebo přímo, 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.
- 30 Podle plánů definovaných požitků:
- a) je účetní jednotka zavázána poskytovat dohodnuté požitky současným a bývalým zaměstnancům a
 - b) rizika z pojistněmatematických odhadů (tj. že na požitky bude muset vynaložit více, než očekávala) a investiční riziko dopadají v zásadě na účetní jednotku. Jestliže pojistněmatematická a investiční skutečnost je horší než očekávaná, závazek účetní jednotky může být zvýšen.
- 31 Následující odstavce 32 až 49 objasňují rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků v kontextu sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, plánů definovaných požitků sdílejících rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou, státních plánů a pojištěných požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

- 32 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).
- 33 Pokud účetní jednotka participuje na sdruženém plánu definovaných požitků, neuplatní-li se odstavec 34, bude:
- a) účtovat o svém proporcionálním podílu na závazném příslibu 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) zveřejňovat informace podle odstavců 135–148 (kromě odst. 148 písm. d)).
- 34 Nejsou-li v případě sdruženého plánu definovaných požitků k dispozici informace dostatečné pro použití účtování jako o plánu definovaných požitků, pak účetní jednotka:

a) účtuje o plánu v souladu s odstavci 51 a 52, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků, a

b) zveřejní informace podle odstavce 148.

35 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 splatily příspěvek na požitky, na něž zaměstnancům vznikl nárok do data odstoupení od plánu. Takový plán vytváří pro účetní jednotku pojistněmatematické riziko. Pokud jsou výsledné náklady na požitky, na něž již na konci účetního období vznikl nárok, větší než očekávané, musí účetní jednotka buď zvýšit svůj příspěvek, nebo přesvědčit zaměstnance, aby akceptovali nižší požitky. Proto je takový plán plánem definovaných požitků.

36 Jsou-li k dispozici dostatečné informace o sdruženém plánu definovaných zaměstnaneckých požitků, účtuje účetní jednotka o svém proporcionálním podílu na závazném příslibu z definovaných požitků, podílu na aktivech plánu a nákladech na požitky po skončení zaměstnaneckého poměru stejným způsobem, jakým účtuje o každém jiném plánu definovaných požitků. Účetní jednotka však nemusí být schopna stanovit pro potřeby účetnictví svůj podíl na finanční pozici a výsledcích plánu s dostatečnou spolehlivostí. K tomu může dojít, pokud:

- a) plán vystavuje zúčastněné účetní jednotky pojistněmatematickým rizikům spojeným se současnými a bývalými zaměstnanci ostatních zúčastněných účetních jednotek, v důsledku čehož neexistuje žádná konzistentní a spolehlivá základna pro alokaci závazků, aktiv plánu a nákladů jednotlivým účetním jednotkám účastnícím se plánu, nebo
- b) účetní jednotka nemá přístup k dostatečným informacím o plánu, které by vyhověly požadavkům tohoto standardu.

V takových případech účetní jednotka účtuje o plánu tak, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků, a zveřejní informace podle odstavce 148.

37 Mezi sdruženými plány a jejich účastníky mohou existovat smluvní ujednání, která určují, jakým způsobem bude mezi účastníky rozdělen přebytek plánu (nebo financován schodek plánu). V takovém případě ten účastník, který účtuje o plánu jako o plánu definovaných příspěvků podle odstavce 34, uzná aktivum či závazek vznikající ze smluvního ujednání a výsledný výnos nebo náklad do hospodářského výsledku.

Příklad ilustrující odstavec 37

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 schodek ve financování ve výši 100 milionů MJ¹. Podle smluvního ujednání plán souhlasil, aby zúčastnění zaměstnavatelé tento schodek vyrovnali v období následujících pěti let. Celkový příspěvek účetní jednotky činí podle smlouvy částku 8 milionů MJ.

Účetní jednotka uzná závazek z tohoto příspěvku upravený dle časové hodnoty peněz a náklad ve stejné výši do hospodářského výsledku.

38 Sdružené plány a skupinové plány je třeba rozlišovat. Skupinový plán je prostou agregací plánů jednotlivých zaměstnavatelů kombinovaných tak, aby zaměstnavatelé mohli sdílet pro investiční potřeby svá aktiva při současném snížení nákladů na správu plánu, ale nároky jednotlivých zaměstnavatelů jsou odděleny a slouží výhradně pro uspokojení požitků jejich vlastních zaměstnanců. Skupinové plány nepředstavují žádný zvláštní účetní problém, neboť jednotlivé informace jsou snadno dostupné, účtování probíhá stejně jako u jakéhokoliv jiného plánu jednotlivého zaměstnavatele a tyto plány nepředstavují pro zúčastněné účetní jednotky žádné pojistněmatematické riziko vyvolané současnými či bývalými 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).

39 **Při určování toho, kdy uznat a jak ocenit závazek vyplývající z okamžitého vypořádání sdruženého plánu definovaných zaměstnaneckých požitků nebo zrušení sdruženého plánu definovaných požitků účetní jednotkou je účetní jednotka povinna aplikovat IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.**

Plány definovaných požitků sdílející rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

- 40 Plány definovaných požitků, u kterých dochází ke sdílení rizik mezi účetními jednotkami spadajícími pod společnou kontrolu, např. mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi, nejsou sdruženými plány.
- 41 Účetní jednotka účastníci se takového plánu obdrží informace o plánu jako celku oceněném v souladu s tímto standardem na základě předpokladů, které se vztahují k plánu jako k celku. 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 v souladu s tímto standardem, každá účetní jednotka uzná tyto náklady ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce. Pokud takový smluvní vztah či účetní pravidlo neexistují, čisté náklady na definované požitky uzná ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce ta účetní jednotka, která byla právně závazným způsobem určena za garanta plánu. Ostatní účetní jednotky ve skupině uznají ve svých samostatných nebo individuálních účetních závěrkách pouze částky rovnající se jejich příspěvku do plánu za období.
- 42 Účast na takovém plánu se z hlediska jednotlivých členů skupiny podniků chápe jako transakce mezi spřízněnými stranami. Z tohoto důvodu taková účetní jednotka ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce zveřejní informace dle odstavce 149.

Státní plány

- 43 **Účetní jednotka účtuje o státním plánu stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 32–39).**
- 44 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, který není pod kontrolou ani vlivem vykazující účetní jednotky (např. nezávislou agenturou vytvořenou jmenovitě pro tento účel). Některé účetní jednotky poskytují jak obligatorní požitky jako náhradu za požitky jinak kryté státním plánem, tak i další dobrovolné požitky. Plány takových požitků nejsou státními plány. Plány takových požitků nejsou státními plány.
- 45 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. Jejím jediným závazkem je platit splatné příspěvky, a pokud ukončí pracovní poměr zaměstnancům, kteří se účastní státního plánu, nemá žádnou povinnost platit požitky vzniklé jejím vlastním zaměstnancům v předchozích letech. Z tohoto důvodu jsou státní plány většinou plány definovaných příspěvků. Je-li však státní plán zaměstnaneckých požitků plánem definovaných požitků, platí pro účetní jednotku postup uvedený v odstavcích 32–39.

Pojištěné požitky

- 46 **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 mít účetní jednotka (přímo nebo nepřímo prostřednictvím plánu) právní nebo mimosmluvní závazek:**

- a) vyplácet zaměstnanecké požitky přímo, jakmile se stanou splatnými, nebo
- b) platit další částky, pokud pojišťovna nehradí veškeré zaměstnanecké požitky vztahující se k službě zaměstnance poskytované v běžném období a v obdobích minulých.

Pokud má účetní jednotka takový právní či mimosmluvní závazek, bude plán účtovat jako plán definovaných požitků.

- 47 Požitky zajištěné pojistnou smlouvou nemusí mít přímou či automatickou vazbu na závazek účetní jednotky za zaměstnanecké požitky. Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru včetně pojistných smluv podléhají stejnému rozlišování při účtování a financování jako všechny ostatní plány.
- 48 V případě, kdy účetní jednotka financuje závazek k požitkům po skončení pracovního 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 pojistné smlouvy splňujícím podmínky jako o aktivu plánu (viz odstavec 8) a
 - b) uznává ostatní pojistky jako práva na náhradu (pokud pojistka splňuje kritéria uvedená v odstavci 116).
- 49 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

- 50 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 pojistněmatematické 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 případů, kdy se neočekává, že závazky budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

- 51 **Jakmile zaměstnanec poskytl účetní jednotce v daném období své služby, účetní jednotka výměnou za tyto služby uzná příspěvek splatný do příslušného plánu definovaných příspěvků:**

a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení již případně zaplacených příspěvků. Pokud se před koncem účetního období zjistí, že částka již zaplaceného příspěvku převyšuje výši příspěvku odpovídajícího poskytnutým službám zaměstnanců, uzná 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 IFRS nevyžaduje nebo nepovoluje zahrnutí příspěvků do pořizovacích nákladů aktiva (viz například IAS 2 a IAS 16).

- 52 Pokud se neočekává, že příspěvky do plánu definovaných příspěvků budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců po konci účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytl příslušné služby, musí být diskontovány s použitím diskontní sazby uvedené v odstavci 83.

Zveřejnění

- 53 Účetní jednotka zveřejní částku uznanou jako náklad na plány definovaných příspěvků.
- 54 V případech vyžadovaných IAS 24 účetní jednotka zveřejní informace o příspěvcích do plánů definovaných příspěvků určených pro klíčové vedení.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

- 55 Účtování o plánech definovaných požitků je složité, jelikož pro stanovení výše závazku a nákladu je nutno pracovat s pojistněmatematickými 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 ocenění

- 56 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, a z kterého jsou následně požitky zaměstnanců vypláceny. Výplata požitků z fondu v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nezávisí pouze na finanční pozici a investiční výkonnosti fondu, ale také na schopnosti (a ochotě) účetní jednotky překlenuvat nedostatek aktiv fondu. Z toho plyne, že účetní jednotka v podstatě akceptuje pojistněmatematická i investiční rizika spojená s plánem. V důsledku toho se nemusí náklady uznané pro plán definovaných požitků rovnat výši příspěvku za dané období.

- 57 Účtování o plánech definovaných požitků zahrnuje následující kroky:

a) stanovení schodku nebo přebytku. Toto zahrnuje:

i) použití pojistněmatematické techniky, přírůstkové metody pro stanovení spolehlivého odhadu výše výsledného nákladu účetní jednotky na požitky náležející zaměstnancům výměnou za jejich služby poskytnuté v běžném období a v obdobích minulých (viz odstavce 67–69). Tento postup vyžaduje, aby účetní jednotka stanovila, jak velký je požitek přiřaditelný k běžnému období a k obdobím minulým (viz odstavce 70–74), aby provedla pojistněmatematické 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 75–98);

- ii) diskontování tohoto požitku za účelem stanovení současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků a běžných nákladů vynaložených v souvislosti se službou zaměstnanců (viz odstavce 67–69 a 83–86);
- iii) odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu (viz odstavce 113–115) od současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků;
- b) stanovení výše čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků jako výši schodku nebo přebytku určenou podle písmene a) a upravenou o případný důsledek omezení čistého aktiva z definovaných požitků maximální výší aktiv (viz odstavec 64);
- c) stanovení částek, které budou uznány v hospodářském výsledku:
 - i) náklady na běžné služby (viz odstavce 70–74 a odstavec 122A);
 - ii) náklady na minulé služby a zisk nebo ztráta z vypořádání (viz odstavce 99–112);
 - iii) čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 123–126);
- d) stanovení přecenění čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, které bude uznáno v ostatním úplném výsledku a které bude zahrnovat:
 - i) pojistněmatematické zisky a ztráty (viz odstavce 128 a 129);
 - ii) výnosy z aktiv plánu s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavec 130) a
 - iii) jakékoliv změny dopadu maximální výše aktiv (viz odstavec 64) s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

Má-li účetní jednotka více než jeden plán definovaných požitků, postupuje shora uvedeným způsobem zvlášť u každého významného plánu.

58 Účetní jednotka musí stanovovat čisté závazky (aktiva) z definovaných požitků s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky uznané v účetní závěrce významně nelišily od částek, které by byly stanoveny k rozvahovému dni.

59 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 koncem účetního období. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných podmínek, které nastaly do konce účetního období (včetně změn v tržních cenách a úrokových sazbách).

60 V některých případech mohou odhady, průměry či zjednodušené výpočty poskytnout spolehlivou aproximaci podrobných výpočtů uváděných v tomto standardu.

Účtování o mimosmluvních závazcích

61 Účetní jednotka musí účtovat nejen 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 vyplatit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.

62 Formální podmínky plánu definovaných požitků mohou účetní jednotce umožnit její závazky z plánu ukončit. Nicméně pokud mají zaměstnanci pokračovat v pracovním poměru, je pro účetní jednotku obvykle velmi obtížné zrušit závazek vyplývající z plánu (bez úhrady). 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 pokračovat po celou dobu trvání zaměstnání příslušných zaměstnanců.

Výkaz o finanční pozici

63 Účetní jednotka uznává čisté závazky (aktiva) z definovaných požitků ve výkazu o finanční pozici.

64 Pokud má účetní jednotka přebytek plánu definovaných požitků, ocení čisté aktivum z definovaných požitků:

a) ve výši přebytku plánu definovaných požitků a

b) maximální výši aktiv, stanovenou pomocí diskontní sazby uvedené v odstavci 83, je-li nižší.

65 Čisté aktivum z definovaných požitků může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přefinancován nebo při vzniku zisku z pojistněmatematických odhadů. V těchto případech účetní jednotka uzná čisté aktivum z definovaných požitků, 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 užitek 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 ve schodku. Maximální výše aktiv se rovná současné hodnotě těchto budoucích ekonomických přínosů.

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

66 Výsledný náklad na plán definovaných požitků může být ovlivněn mnoha proměnnými, jako jsou výsledné mzdy, fluktuace zaměstnanců, úmrtnost, příspěvky zaměstnanců a trend ve vývoji nákladů na zdravotní péči. 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 související náklady běžné služby, je nezbytné:

- a) aplikovat pro ocenění pojistněmatematickou metodu (viz odstavce 67–69);
- b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odstavce 70–74) a
- c) provádět pojistněmatematické odhady (viz odstavce 75–98).

Pojistněmatematická metoda oceňování

67 **Pro stanovení současné hodnoty svých závazných příslibů z definovaných požitků a souvisejících nákladů na běžné služby použije účetní jednotka přírůstkovou metodu a v případech, kdy je to aplikovatelné, též úpravu o náklady na minulou službu.**

68 Přírůstková metoda (též označovaná jako metoda požitků/roky služby či jako akruální metoda požitků přepočtených na službu) vychází z předpokladu, že každé období služby vytváří další jednotku nároku na požitek (viz odstavce 70–74), přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku (viz odstavce 75–98) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.

Příklad ilustrující odstavec 68

Paušální požitek je splatný při ukončení služby a rovná se 1 % poslední mzdy za každý rok služby. Mzda v roce 1 je 10 000 MJ 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 nepočítá s žádnými změnami v pojistněmatematických 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
	MJ	MJ	MJ	MJ	MJ
<i>Požitek přiřazený:</i>					
— předchozím rokům	0	131	262	393	524
— běžnému roku (1% z poslední mzdy)	131	131	131	131	131
— běžnému roku předchozím rokům	131	262	393	524	655
<i>Počáteční závazek</i>	—	89	196	324	476
<i>Úrok 10 %</i>	—	9	20	33	48
<i>Náklady na běžné služby</i>	89	98	108	119	131
<i>Konečný závazek</i>	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.

69 Účetní jednotka diskontuje závazek z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy se předpokládá, že část závazku bude uhrazena do dvanácti měsíců od konce účetního období.

Přiřazování požitků k obdobím služby

70 Při stanovení současné hodnoty svých závazných příslibů z definovaných požitků a souvisejícího nákladu na běžnou službu, plus tam, kde je to aplikovatelné, 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:

a) od 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 části dalších požitků podle plánu, jiné než v souvislosti s dalším zvyšováním platu.

71 Přírůstková metoda vyžaduje, aby účetní jednotka přiřadila požitek k běžnému období (aby bylo možno stanovit náklad na běžné služby) a k běžnému období a minulým obdobím (aby bylo možno stanovit současnou hodnotu závazných příslibů z definovaných požitků). Účetní jednotka přiřazuje požitek k obdobím, ve kterých vzniká povinnost poskytovat zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru. Tato povinnost vzniká současně s tím, jak zaměstnanci poskytují své služby výměnou za zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, které účetní jednotka předpokládá vyplácet v příštích obdobích. Pojistněmatematické techniky umožňují, aby účetní jednotka ocenila svůj závazek s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložila oprávněnost uznání takového závazku.

Příklad ilustrující odstavec 71

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

Požitek 100 MJ je přiřazen každému roku. Náklad na běžné služby má současnou hodnotu 100 MJ. Současnou hodnotou závazného příslibu z definovaných požitků je současná hodnota 100 MJ, násobená počtem let služby až do konce účetního období.

Je-li požitek splatný ihned, jakmile zaměstnanec opustí účetní jednotku, náklad na běžné služby a současná hodnota závazného příslibu 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 závazného příslibu z definovaných požitků je současná hodnota měsíčních výplat penze ve výši 0,2 % z posledního platu, násobeno počtem let služby až do konce účetního období. Náklad na běžné služby a současná hodnota závazného příslibu z definovaných požitků se diskontují, neboť výplaty penze začínají až při dosažení věku 65 let.

72 Služby poskytované zaměstnancem účetní jednotky dávají vzniknout závazku podle plánu definovaných požitků i v případě, kdy je 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 konci účetního období se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout účetní jednotce před získáním nároku na požitek, zmenšuje. Při stanovení výše svého závazného příslibu z definovaných požitků bere účetní jednotka v úvahu pravděpodobnost, že někteří zaměstnanci nemusí splnit podmínku pro přiznání požitků. Rovněž platí, že ačkoliv některé zaměstnanecké 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 vzniká v době, kdy zaměstnanec poskytuje služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobnost výskytu takové situace ovlivňuje stanovení výše závazku, avšak neurčuje, zda takový závazek existuje.

Příklad ilustrující odstavec 72

1 Plán vyplácí požitek 100 MJ za každý odpracovaný rok. Požitek se stane nepodmíněným po odpracování deseti let.

Požitek 100 MJ 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 MJ za každý odpracovaný rok, roky před dosažením věku 25 let se nezapočítávají. Požitek je přiznaný okamžitě.

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

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, že zaměstnancovy služby po celé období povedou v konečném důsledku k požitku na této vyšší úrovni.

Příklad ilustrující odstavec 73

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

Požitek 100 MJ (1 000 MJ děleno deseti) se přiřazuje ke každému roku z prvních deseti let.

Náklad na běžné služby v každém roce 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 MJ 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 MJ (2 000 MJ 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 dvacet 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 dvacet 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 MJ (2 000 MJ 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 běžné služby 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 nepočítá 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 71. 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 nepočítá s přiřazováním požitku k rokům mezi koncem desátého roku a předpokládaným datem odchodu.

U pracovníků, jejichž odchod se předpokládá do deseti let, se nepočítá se žádným požitkem.

- 74 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 koncem účetního období, žádný dodatečný závazek však již nevzniká. Z toho důvodu:
- a) pro účely odst. 70 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 74

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 nepřiznává.

Pojistněmatematické předpoklady

- 75 **Pojistněmatematické předpoklady musí být nezkreslené a vzájemně kompatibilní.**
- 76 Pojistněmatematické předpoklady jsou nejlepšími odhady účetní jednotky u těch proměnných, které určují výsledný náklad na poskytování požitků po skončení pracovního poměru. Pojistněmatematické předpoklady zahrnují:
- a) demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik současných a bývalých zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), kteří mají na požitky nárok. Demografické předpoklady zahrnují takové charakteristiky, jako jsou například:
 - i) úmrtnost (viz odstavce 81 a 82);
 - ii) míry fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnosti a předčasných odchodů do důchodu;
 - iii) poměr účastníků plánu s rodinnými příslušníky, kteří budou oprávněni požitky čerpat;
 - iv) poměr účastníků plánu, kteří si zvolí jednotlivé formy možností plateb dostupné v rámci podmínek plánu, a
 - v) četnost vznesených nároků u plánů zdravotní péče;
 - b) finanční předpoklady týkající se položek jako:
 - i) diskontní sazba (viz odstavce 83–86);
 - ii) výše požitků s výjimkou jakýchkoli nákladů na požitky, které ponесou zaměstnanci, a mzdového vývoje (viz odstavce 87–95);
 - iii) v případě požitků týkajících se zdravotní péče vývoj nákladů na zdravotní péči, včetně nákladů na vyřizování nároků (tj. nákladů vzniklých při zpracování a řešení nároků, včetně nákladů na právní a likvidátorské služby)(viz odstavce 96–98), a
 - iv) daně splatné plánem z příspěvků vztahujících se ke službám před rozvahovým dnem nebo k požitkům plynoucím z těchto služeb.
- 77 Pojistněmatematické předpoklady jsou nezkreslující, pokud nejsou ani neobežretné, ani příliš konzervativní.
- 78 Pojistněmatematické předpoklady jsou vzájemně kompatibilní, pokud respektují ekonomické souvislosti mezi takovými faktory, jako jsou inflace, mzdový vývoj a diskontní sazby. Například veškeré předpoklady, které jsou závislé na určité míře inflace (jako jsou předpoklady ohledně úrokových sazeb či růstu mezd a požitků) v určitém budoucím období, vycházejí ze stejné míry inflace v tomto období.
- 79 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.
- 80 **Finanční předpoklady jsou založeny na tržních očekáváních existujících k rozvahovému dni pro období, během kterého mají být závazky vyrovnány.**
- Pojistněmatematické předpoklady: úmrtnost*
- 81 **Účetní jednotka stanoví předpoklady týkající se úmrtnosti na základě svého nejlepšího odhadu úmrtnosti účastníků plánu v průběhu pracovního poměru i po jeho skončení.**

- 82 Pro stanovení výsledného nákladu na požitky bere účetní jednotka v úvahu očekávané změny úmrtnosti, například na základě úpravy standardních tabulek úmrtnosti o odhady snížení úmrtnosti.

Pojistněmatematické předpoklady: diskontní sazba

- 83 **Sazba použitá pro diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (jak financovaných, tak nefinancovaných) se stanoví s odvoláním na tržní výnos z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni. U měn, pro které neexistuje rozvinutý trh takových vysoce kvalitních podnikových dluhopisů, se použijí tržní výnosy (k rozvahovému dni) ze státních dluhopisů denominovaných v uvedené měně. Měna a doba splatnosti těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a očekávanou splatností závazků z požitků po skončení pracovního poměru.**

- 84 Jedním z významných pojistněmatematických předpokladů je diskontní sazba. Diskontní sazba odráží časovou hodnotu peněz, nikoliv však pojistněmatematické či investiční riziko. Diskontní sazba rovněž neodráží specifické úvěrové riziko, které nesou věřitelé účetní jednotky, ani riziko, že budoucí skutečnost se může lišit od pojistněmatematických předpokladů.

- 85 Diskontní sazba odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků. V praxi toho účetní jednotka může často docílit tak, že použije jeden vážený průměr průměrné diskontní sazby, který odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků, částku výplat a měnu, ve které se budou požitky vyplácet.

- 86 Může nastat situace, kdy neexistuje rozvinutý trh s dluhopisy s dostatečně dlouhou dobou splatnosti, která by odpovídala splatnosti všech požitků. V takovém případě účetní jednotka použije současné tržní sazby s odpovídajícím termínem pro diskontování plateb s kratší splatností a diskontní sazbu pro platby s delší splatností odhadne pomocí extrapolace současných tržních sazeb podél výnosové křivky. Je nepravděpodobné, že by celková současná hodnota závazného příslibu z definovaných požitků byla nepřiměřeně ovlivněna diskontní sazbou použitou u té části požitků, která je splatná až po finální splatnosti dostupných podnikových či státních dluhopisů použitých pro výpočet.

Pojistněmatematické předpoklady: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči

- 87 **Účetní jednotka vyčíslí své závazné přísliby z definovaných požitků na základě, který odráží:**
- a) **požitky vyjádřené ke konci účetního období dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec těchto podmínek);**
 - b) **odhadovaný budoucí růst mezd, který ovlivní splatné požitky;**
 - c) **důsledek jakéhokoli omezení podílu zaměstnavatele na nákladech budoucích požitků;**
 - d) **příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran, které snižují výsledné náklady účetní jednotky na tyto požitky, a**
 - e) **odhadované budoucí změny v úrovni státních požitků, které ovlivňují požitky splatné podle plánu definovaných požitků, právě pokud:**
 - i) **tyto změny byly zákonem přijaty před koncem účetního období, nebo**
 - ii) **historická 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.**
- 88 Pojistněmatematické předpoklady odrážejí budoucí změny požitků, které jsou dány formálními podmínkami plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec těchto podmínek) ke konci účetního období. Jde o situaci, kdy například:
- a) účetní jednotka historicky zvyšuje požitky, aby např. zmírnila dopad inflace, a nic nenaznačuje, že se v budoucnosti tato praxe změní, nebo
 - b) účetní jednotka je zavázána formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky jdoucími nad rámec těchto podmínek) nebo zákonem použít přebytek v plánu na požitky účastníků plánu (viz odst. 108 písm. c)), nebo
 - c) požitky se liší v závislosti na výkonnostním cíli nebo na jiných kritériích. Podmínky plánu mohou například uvádět, že pokud aktiva plánu nebudou dostačující, budou na základě plánu vypláceny snížené požitky nebo budou od zaměstnanců vyžadovány dodatečné příspěvky. Ocenění závazku odráží nejlepší možný odhad dopadu výkonnostního cíle nebo jiných kritérií.
- 89 Pojistněmatematické 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.

- 90 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.
- 91 Některé plány definovaných požitků omezují výši příspěvků, které má účetní jednotka platit. Výsledné náklady na požitky zohledňují dopad omezení příspěvků. Dopad omezení příspěvků je stanoven kratším z následujících období:
- a) předpokládaná doba trvání účetní jednotky a
 - b) předpokládaná doba trvání plánu.
- 92 Některé plány definovaných požitků vyžadují, aby zaměstnanci nebo třetí strany přispívali na náklady plánu. Příspěvky zaměstnanců snižují náklady účetní jednotky na požitky. Účetní jednotka posoudí, zda příspěvky třetích stran snižují náklady účetní jednotky na požitky, nebo zda se jedná o právo na náhradu podle odstavce 116. Příspěvky zaměstnanců nebo třetích stran jsou buď uvedeny ve formálních podmínkách plánu (případně vyplývají z mimosmluvních závazků, které překračují rámec těchto podmínek), nebo jsou dobrovolné. Dobrovolné příspěvky zaměstnanců i třetích stran snižují náklady služeb po zaplacení těchto příspěvků do plánu.
- 93 Příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran v souladu s formálními podmínkami plánu buď snižují náklady služeb (pokud se vážou na služby zaměstnanců), nebo mají vliv na přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků (pokud se nevážou na služby zaměstnanců). Příkladem příspěvků, které se nevážou na služby zaměstnanců, je případ, kdy jsou příspěvky požadovány pro snížení schodku vzniklého v důsledku ztrát aktiv plánu nebo pojistněmatematických ztrát. Pokud se příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran vážou na služby zaměstnanců, snižují náklady služeb takto:
- a) pokud výše příspěvků závisí na počtu odpracovaných let, účetní jednotka přiřadí příspěvky k obdobím služby za použití stejné přiřazovací metody, jakou odstavec 70 stanoví pro hrubé požitky (tj. buď s využitím vzorce pro výpočet výše příspěvku příslušného plánu, nebo rovnoměrně), nebo
 - b) pokud je výše příspěvků nezávislá na počtu odpracovaných let, může účetní jednotka tyto příspěvky uznat jako snížení nákladů služeb v období, v němž byly poskytnuty související služby. Příspěvky nezávislémi na počtu odpracovaných let jsou například pevné procento mzdy zaměstnance, pevná částka během období služby nebo příspěvek závislý na věku zaměstnance.
- Odstavec A1 obsahuje příslušnou aplikační příručku.
- 94 U příspěvků zaměstnanců nebo třetích stran, jež jsou přiřazeny k obdobím služby podle odst. 93 písm. a), mají změny příspěvků za následek:
- a) náklady na běžné služby a na minulé služby (pokud nejsou tyto změny stanoveny ve formálních podmínkách plánu a nevyplynají z mimosmluvního závazku);
 - b) pojistněmatematické zisky a ztráty (pokud jsou tyto změny stanoveny ve formálních podmínkách plánu nebo vyplývají z mimosmluvního závazku).
- 95 Některé zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru se vážou na takové proměnné, jakými jsou úroveň státních penzí či státní zdravotní péče. Ocenění takových požitků odráží nejlepší odhad těchto proměnných založený na minulé zkušenosti či jiném spolehlivém důkazu.
- 96 **Předpoklady týkající se nákladů na zdravotní péči berou v úvahu odhadované budoucí změny v nákladech na zdravotní péči, vyplývající jak z inflace, tak i z vlastních specifických změn v těchto nákladech.**
- 97 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.
- 98 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 těchto dat. Historická data se rovněž upraví v případě, existuje-li spolehlivý důkaz o změně v dosavadních trendech vývoje těchto dat.
- Náklady na minulé služby a zisky a ztráty z vypořádání**
- 99 **Při stanovení nákladů na minulé služby nebo zisků či ztrát z vypořádání účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků za použití aktuální reálné hodnoty aktiv plánu a aktuálních pojistněmatematických předpokladů (včetně běžných tržních úrokových sazeb a dalších současných tržních cen) se zohledněním:**
- a) požitků nabízených v rámci plánu a aktiv plánu před změnou, krácením nebo vypořádáním plánu a

b) požitků nabízených v rámci plánu a aktiv plánu po změně, krácení nebo vypořádání plánu.

- 100 Účetní jednotka nemusí rozlišovat mezi náklady na minulé služby v důsledku změny plánu, náklady na minulé služby v důsledku krácení a ziskem nebo ztrátou z vypořádání, pokud tyto transakce proběhnou současně. V některých případech dojde ke změně plánu před vypořádáním, například tehdy, kdy účetní jednotka změní požitky v souladu s plánem a upravené požitky později vypořádá. V takových případech účetní jednotka uzná náklady na minulé služby před ziskem nebo ztrátou z vypořádání.
- 101 Vypořádání nastává spolu se změnou nebo krácením plánu v případě, je-li plán ukončen takovým způsobem, že závazek je vypořádán a plán přestává existovat. Ukončení plánu však není vypořádáním, je-li plán nahrazen plánem novým, který nabízí v podstatě totožné požitky.
- 101A Když dojde ke změně, krácení nebo vypořádání plánu, účetní jednotka uzná a ocení náklady na minulé služby, nebo zisk či ztrátu z vypořádání v souladu s odstavci 99–101 a odstavci 102–112. Účetní jednotka přitom nezohlední dopad maximální výše aktiv. Účetní jednotka poté stanoví dopad maximální výše aktiv po změně, krácení nebo vypořádání plánu a uzná jakoukoli změnu v tomto dopadu v souladu s odst. 57 písm. d).

Náklady na minulé služby

- 102 Náklady na minulé služby vyjadřují změnu současné hodnoty závazných příslibů z definovaných požitků vyplývající ze změny nebo krácení plánu.

103 Účetní jednotka uzná náklad na minulé služby jako náklad k dřívějšímu z níže uvedených dat:

a) když dojde ke změně nebo krácení plánu a

b) když účetní jednotka uzná související náklady na restrukturalizaci (viz IAS 37) nebo požitky při ukončení pracovního poměru (viz odstavec 165).

- 104 Ke změně plánu dochází tehdy, když účetní jednotka zavádí nebo ruší plán definovaných požitků, nebo když mění požitky, které jsou dle existujícího plánu definovaných požitků splatné.
- 105 Ke krácení dochází, jestliže účetní jednotka podstatně sníží počet zaměstnanců spadajících pod plán. Ke krácení může dojít z titulu izolovaného jevu, jakým je například uzavření továrny, přerušeni činnosti či ukončení nebo pozastavení plánu.
- 106 Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo změněny, čímž se zvýší současná hodnota závazného příslibu z definovaného požitku), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky zrušeny nebo změněny, čímž se současná hodnota závazného příslibu z definovaného požitku sníží).
- 107 Pokud účetní jednotka snižuje požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků a současně zvyšuje jiné požitky splatné podle tohoto plánu pro stejnou skupinu zaměstnanců, nakládá s touto změnou jako jedinou čistou změnou.
- 108 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 pojistněmatematické 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 pojistněmatematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);
- c) odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistněmatematických zisků nebo z výnosů z aktiv plánu, jež jsou již uznány 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 (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť výsledné zvýšení závazku je pojistněmatematickou ztrátou, viz odstavec 88), a
- d) růst nepodmíněných požitků (tj. požitků, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru, viz odstavec 72) v případě, že při absenci nových nebo zvýšených požitků zaměstnanci naplňují podmínky pro změnu podmíněného požitku na nepodmíněný (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť účetní jednotka uznala odhadovaný náklad na požitky jako náklad na běžné služby tak, jak byly služby poskytovány).

Zisky a ztráty z vypořádání

- 109 Zisk či ztráta při vypořádání je rozdíl mezi:

- a) současnou hodnotou závazného příslibu z definovaných požitků, který je vypořádáván, stanovenou ke dni tohoto vypořádání a
- b) cenou vypořádání, včetně všech převáděných aktiv plánu a veškerých plateb provedených přímo účetní jednotkou v souvislosti s tímto vypořádáním.

110 Účetní jednotka uzná zisk nebo ztrátu při vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy k vypořádání plánu dochází.

111 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 (s výjimkou vyplacení požitků zaměstnancům nebo jejich jménem, které je uvedeno v podmínkách plánu a zahrnuto do pojistněmatematických předpokladů). Například jednorázový převod podstatných závazků zaměstnavatele vyplývajících z plánu na pojišťovnu prostřednictvím nákupu pojištění je vypořádáním, paušální platba v hotovosti účastníkům plánu za podmínek stanovených v plánu výměnou za jejich práva na zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru vypořádáním není.

112 V některých případech účetní jednotka pořizuje pojistnou smlouvu za účelem financování některých nebo všech zaměstnaneckých požitků, vztahujících se k službě zaměstnance ve stávajícím období a v obdobích minulých. Pořízení takové pojistky není vypořádáním, jestliže účetní jednotce zůstává právní nebo mimosmluvní závazek (viz odstavec 46) platit další částky, jestliže pojišťovatel nehradí zaměstnanecké požitky uvedené v pojistné smlouvě. Odstavce 116–119 se týkají uznání a ocenění práv na náhradu dle pojistných smluv, která nejsou aktivem plánu.

Uznání a oceňování: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

113 Při stanovení schodku nebo přebytku se reálná hodnota aktiv plánu odečítá od současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků.

114 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.

115 Pokud aktiva plánu zahrnují pojistné smlouvy splňující podmínky, které přesně odpovídají co do částky i času plnění některým nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, za reálnou hodnotu těchto pojistných smluv se považuje současná hodnota souvisejících závazků (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokové z pojistných smluv nejsou plně získatelné).

Náhrady

116 Právě tehdy, je-li prakticky jisté, že jiný subjekt nahradí některé nebo všechny z výdajů nutných pro vypořádání závazného příslibu z definovaného požitku, účetní jednotka:

a) uzná své právo na náhradu jako samostatné aktivum a ocení je reálnou hodnotou;

b) rozdělí a uzná změny reálné hodnoty svého práva na náhradu stejným způsobem jako u změn reálné hodnoty aktiv plánu (viz odstavec 124 a 125). Složky nákladů na definované požitky uznané v souladu s odstavcem 120 mohou být uznány očištěné o částky vztahující se ke změnám účetní hodnoty práva na náhradu.

117 Někdy je účetní jednotka schopna spoléhat na jinou stranu, jakou je například pojišťovatel, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání závazného příslibu z definovaného požitku. Oprávněné pojistné smlouvy, jak jsou definovány v odstavci 8, představují aktiva plánu. Účetní jednotka účtuje o oprávněných pojistných smlouvách stejným způsobem jako o všech ostatních aktivech plánu a ustanovení odstavce 116 není v tomto případě relevantní (viz odstavce 46–49 a 115).

118 Jestliže pojistná smlouva účetní jednotky není oprávněnou pojistnou smlouvou, není potom tato smlouva ani aktivem plánu. Odstavec 116 se týká těchto případů: účetní jednotka uzná své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum, a nikoli jako snížení při stanovení schodku nebo přebytku definovaného požitku. Ustanovení odst. 140 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila stručný popis vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

119 Jestliže právo na náhradu vzniká z pojistné smlouvy, která se přesně shoduje co do částky a času s některými nebo se všemi požitky splatnými podle plánu definovaných požitků, za reálnou hodnotu práva na náhradu se považuje současná hodnota souvisejícího závazku (s výjimkou případného snížení v případě, že náhrada není plně získatelná).

Složky nákladů na definované požitky

120 Účetní jednotka uzná složky nákladů na definované požitky, pokud jiný IFRS nevyžaduje nebo nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovacích nákladů aktiva, následujícím způsobem:

a) náklady na poskytování služeb (viz odstavce 66–112 a odstavec 122A) do hospodářského výsledku;

b) čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 123–126) do hospodářského výsledku a

c) přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 127–130) do ostatního úplného výsledku.

121 Jiné IFRS vyžadují zahrnovat určité náklady na zaměstnanecké požitky do pořizovacích nákladů aktiv, jako jsou zásoby či pozemky, budovy, a zařízení (viz IAS 2 a IAS 16). Náklady na požitky po ukončení pracovního poměru zahrnované do pořizovacích nákladů aktiv obsahují příslušný podíl složek uvedených v odstavci 120.

122 **Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, uznaných v ostatním úplném výsledku, nejsou reklasifikována do hospodářského výsledku v následujícím období. Účetní jednotka však může převádět tyto částky uznané v ostatním úplném výsledku v rámci vlastního kapitálu.**

Náklady na běžné služby

122A **Účetní jednotka stanoví náklady na běžné služby za použití pojistněmatematických předpokladů stanovených na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví náklady na běžné služby pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu za použití pojistněmatematických předpokladů použitých k přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v souladu s odst. 99 písm. b).**

Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

123 **Účetní jednotka stanoví čistý úrok z čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků vynásobením čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků diskontní sazbou uvedenou v odstavci 83.**

123A **Pro stanovení čistého úroku v souladu s odstavcem 123 účetní jednotka použije čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků a diskontní sazbu stanovenou na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví čistý úrok pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu za použití:**

a) **čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků stanoveného v souladu s odst. 99 písm. b) a**

b) **diskontní sazby použité k přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v souladu s odst. 99 písm. b).**

Při uplatňování odstavce 123A účetní jednotka rovněž zohledňuje veškeré změny čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků za dané období vyplývající z úhrad příspěvků nebo vyplacení požitků.

124 Lze mít za to, že čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků zahrnuje úrokové výnosy z aktiv plánu, úrokové náklady na závazné přísliby z definovaných požitků a úrok z dopadu maximální výše aktiv uvedeného v odstavci 64.

125 Úrokové výnosy z aktiv plánu jsou složkou výnosů z aktiv plánu a stanoví se vynásobením reálné hodnoty aktiv plánu diskontní sazbou uvedenou v odstavci 123A. Účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu aktiv plánu na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví úrokové výnosy pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu za použití aktiv plánu použitých k přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v souladu s odst. 99 písm. b). Při uplatňování odstavce 125 účetní jednotka rovněž zohledňuje veškeré změny aktiv plánu držených v daném období vyplývající z úhrad příspěvků nebo vyplacení požitků. Rozdíl mezi úrokovými výnosy z aktiv plánu a celkovými výnosy z aktiv plánu je součástí přecenění čistého závazku (aktiv) z definovaných požitků.

126 Úrok z dopadu maximální výše aktiv je součástí celkové změny dopadu maximální výše aktiv a stanoví se vynásobením dopadu maximální výše aktiv diskontní sazbou uvedenou v odstavci 123A. Účetní jednotka stanoví dopad maximální výše aktiv na počátku účetního období. Jestliže však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví úrok z dopadu maximální výše aktiv pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu se zohledněním každé změny dopadu maximální výše aktiv stanovené v souladu s odstavcem 101A. Rozdíl mezi úrokem z dopadu maximální výše aktiv a celkovou změnou dopadu maximální výše aktiv je zahrnut do přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

127 Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků zahrnuje:

a) **pojistněmatematické zisky a ztráty (viz odstavce 128 a 129);**

b) **výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 130) s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 125) a**

c) **jakékoliv změny dopadu maximální výše aktiv s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 126).**

- 128 Pojistněmatematické zisky a ztráty vyplývají ze zvýšení či snížení současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků v důsledku změn pojistněmatematických odhadů a korekcí na základě zkušenosti. Příčiny pojistněmatematických 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 předpokladů, týkající se možností výplaty požitků;
 - c) důsledky změn v odhadech fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu či úmrtnosti nebo růstu mezd, požitků (když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči a
 - d) důsledky změn diskontní sazby.
- 129 Zisky nebo ztráty z titulu pojistněmatematických odhadů nezahrnují změny současné hodnoty závazných příslibů z definovaných požitků v důsledku zavedení, změny, krácení či vypořádání plánu definovaných požitků ani změny požitků splatných podle plánu definovaných požitků. Tyto změny mají za následek úpravu nákladů na minulou službu nebo zisků a ztrát z vypořádání.
- 130 Při určování výnosu z aktiv plánu účetní jednotka odečte náklady na správu aktiv plánu a veškeré daně splatné samotným plánem, s výjimkou daně zahrnuté do pojistněmatematických předpokladů užitých k ocenění závazného příslibu z definovaných požitků (bod 76). Jiné administrativní náklady se od výnosu z aktiv plánu neodečítají.

Vykazování

Kompenzace

- 131 **Účetní jednotka kompenzuje aktivum vztahující se k jednomu plánu se závazkem týkajícím se jiného plánu právě tehdy, pokud účetní jednotka:**
- a) **má právně vymahatelné právo použít přebytek jednoho plánu pro vypořádání závazků jiného plánu a**
 - b) **má v úmyslu buď vypořádat závazky na čistém základě, nebo realizovat přebytek v jednom plánu a vypořádat závazek v jiném plánu současně.**
- 132 Kritéria pro kompenzaci jsou podobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

- 133 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.

Složky nákladů na definované požitky

- 134 Odstavec 120 vyžaduje, aby účetní jednotka uznala náklady na poskytování služeb a čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků do hospodářského výsledku. Tento standard nestanoví, jak by měla účetní jednotka vykazovat náklady na poskytování služeb a čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků. Účetní jednotka vykazuje tyto složky v souladu s IAS 1.

Zveřejnění

- 135 **Účetní jednotka zveřejní údaje, které:**
- a) **vysvětlují charakteristiky jejích plánů definovaných požitků a rizika s nimi spojená (viz odstavec 139);**
 - b) **určují a vysvětlují částky v její účetní závěrce vyplývající z jejích plánů definovaných požitků (viz odstavce 140–144) a**
 - c) **popisují, jak mohou její plány definovaných požitků ovlivnit výši, časový průběh a nejistotu budoucích peněžních toků účetní jednotky (viz odstavce 145–147).**
- 136 Pro splnění cílů uvedených v odstavci 135 musí účetní jednotka vzít v úvahu všechny tyto skutečnosti:
- a) úroveň podrobnosti nezbytnou ke splnění požadavků na zveřejňování;
 - b) míru důrazu kladenou na jednotlivé požadavky;
 - c) v jaké míře provést agregaci nebo rozdělování a
 - d) zda uživatelé účetní závěrky potřebují dodatečné informace k posouzení zveřejněných kvantitativních informací.

137 Pokud informace zveřejněné v souladu s požadavky tohoto standardu a jiných IFRS nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 135, zveřejní účetní jednotka další informace nezbytné pro splnění těchto cílů. Účetní jednotka může například předložit analýzu současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků, který rozlišuje charakter, vlastnosti a rizika tohoto závazného příslibu. Takové zveřejnění by mohlo rozlišovat:

- a) mezi částkami dlužnými aktivním členům, členům s pozastaveným členstvím a důchodcům;
- b) mezi nepodmíněnými požitky a narostlými, avšak podmíněnými požitky;
- c) mezi podmíněnými požitky, částkami připadajícími na budoucí růst mezd a dalšími požitky.

138 Účetní jednotka posoudí, zda by měly být všechny nebo některé zveřejněné informace rozděleny s cílem odlišit plány nebo skupiny plánů představujícími významně odlišná rizika. Účetní jednotka může například rozdělit zveřejňování informací o plánech, které mají jeden nebo více následujících rysů:

- a) odlišné zeměpisné umístění;
- b) odlišné rysy, například penzijní plány založené na průměrné mzdě, penzijní plány založené na výši posledního platu či plány příspěvků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru;
- c) odlišné regulační prostředí;
- d) odlišné segmenty vykazování;
- e) různé režimy financování (např. nefinancovaný, zcela nebo částečně financovaný).

Charakteristiky plánů definovaných požitků a rizika s nimi spojená

139 Účetní jednotka zveřejní:

- a) informace o charakteristikách svých plánů definovaných požitků, včetně:
 - i) povahy požitků poskytovaných v rámci plánu (např. plánu definovaných požitků založeného na poslední mzdě nebo plánu založeného na příspěvcích se zárukou);
 - ii) popisu regulačního rámce, na jehož základě plán funguje, například úrovně případných požadavků na minimální financování a dopadu regulačního rámce na plán, jako je například maximální výše aktiv (viz bod 64);
 - iii) popisu odpovědnosti jiné účetní jednotky za správu plánu, například povinnosti správců nebo členů dozorčí rady plánu;
- b) popis rizik, kterým plán účetní jednotku vystavuje, se zaměřením na všechna rizika, která jsou neobvyklá, specifická pro danou účetní jednotku nebo pro daný plán, a všech podstatných koncentrací rizik. Pokud jsou například aktiva plánu investována převážně do jedné třídy investic, např. do nemovitostí, může plán účetní jednotku vystavit koncentraci rizika trhu s nemovitostmi;
- c) popis všech změn, krácení a vypořádání plánu.

Vysvětlení částek v účetní závěrce

140 Účetní jednotka provede sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků u všech následujících položek, pokud je to aplikovatelné:

- a) čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, přičemž samostatně sesouhlasí:
 - i) aktiva plánu;
 - ii) současnou hodnotu závazných příslibů z definovaných požitků;
 - iii) efekt maximální výše aktiv;
- b) případná práva na náhradu. Účetní jednotka také popíše vztah mezi případným právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

141 Každé sesouhlasení uvedené v odstavci 140 bude obsahovat všechny následující položky, pokud je to aplikovatelné:

- a) náklad na běžné služby;
- b) úrokový výnos nebo náklad;
- c) přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, kde samostatně vykáže:
 - i) výnos z aktiv plánu s výjimkou částky zahrnuté v úroku dle písmene b);
 - ii) pojistněmatematické zisky a ztráty vyplývající ze změny demografických předpokladů (viz odst. 76 písm. a);
 - iii) pojistněmatematické zisky a ztráty vyplývající ze změny finančních předpokladů (viz odst. 76 písm. b);

- iv) změny dopadu omezení čistého aktiva z definovaných požitků maximální výší aktiv s výjimkou částek zahrnutých do úroku v souladu s písmenem b). Účetní jednotka také zveřejní, jak určuje maximální dostupný ekonomický užitek, tj. zda by tyto požitky měly formu refundace, snížení budoucích příspěvků nebo zda by byly kombinací obou možností.
 - d) náklady na minulé služby a zisky a ztráty z vypořádání. Jak je povoleno v odstavci 100, náklady na minulé služby a zisky a ztráty z vypořádání není nutno rozlišovat, pokud proběhnou současně;
 - e) dopady změn měnových kurzů;
 - f) příspěvky do plánu, přičemž se samostatně uvedou příspěvky hrazené zaměstnavatelem a příspěvky hrazené účastníky plánu;
 - g) platby z plánu, přičemž se samostatně uvedou částky uhrazené ve vztahu k jakémukoli vypořádání;
 - h) účinky podnikových kombinací a prodejů.
- 142 Účetní jednotka musí rozložit reálnou hodnotu aktiv plánu do tříd, které odlišují povahu a rizika těchto aktiv, a každou třídu aktiv plánu ještě dále rozdělit na aktiva s kotovanými tržními cenami na aktivním trhu (jak je definováno v IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*) a ta, která tyto kotované ceny nemají. Například podle na úrovni zveřejnění diskutované v odstavci 136 by účetní jednotka mohla odlišovat:
- a) peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;
 - b) kapitálové nástroje (rozdělené podle typu odvětví, velikosti společnosti, zeměpisné polohy apod.);
 - c) dluhové nástroje (rozdělené podle typu emitenta, úvěrové kvality, zeměpisné polohy apod.);
 - d) nemovitosti (rozdělené podle zeměpisné polohy apod.);
 - e) deriváty (rozdělené podle druhu podkladového rizika ve smlouvě, například smlouvy o úrokových sazbách, měnové smlouvy, kapitálové smlouvy, úvěrové smlouvy, smlouvy typu longevity swap atd.);
 - f) investiční fondy (rozdělené podle typu fondu);
 - g) cenné papíry kryté aktivy a
 - h) strukturované dluhové nástroje.
- 143 Účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu vlastních převoditelných finančních nástrojů účetní jednotky držených jako aktiva plánu a reálnou hodnotu aktiv plánu, které jsou nemovitostmi obsazenými účetní jednotkou nebo jinými aktivy, která účetní jednotka využívá.
- 144 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat podstatné pojistněmatematické předpoklady použité ke stanovení současné hodnoty závazného příslibu z definovaných požitků (viz bod 76). Toto zveřejnění musí být v absolutních hodnotách (např. jako absolutní procento, nikoliv jako rozdíl mezi různými procenty či jinými proměnnými). 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.
- Částka, načasování a míra nejistoty budoucích peněžních toků*
- 145 Účetní jednotka zveřejní:
- a) analýzu citlivosti pro každý podstatný pojistněmatematický předpoklad (jak je uvedeno v odstavci 144) ke konci účetního období, z níž vyplývá, jak by byl závazný příslib z definovaného požitku ovlivněn změnami příslušných pojistněmatematických předpokladů, které by k danému datu byly přiměřeně možné;
 - b) metody a předpoklady použité při přípravě analýz citlivosti požadované v písmeni a) a omezení těchto metod;
 - c) změny metod a předpokladů použitých při přípravě analýz citlivosti oproti předchozímu období a důvody těchto změn.
- 146 Účetní jednotka zveřejní popis všech strategií párování aktiv a závazků, které plán nebo účetní jednotka používá, včetně využití anuit a jiných technik, jako jsou tzv. longevity swaps, k řízení rizik.
- 147 Aby poskytla indikaci o vlivu plánu definovaných požitků na své budoucí peněžní toky, zveřejní účetní jednotka:
- a) popis všech ujednání o financování a pravidel financování, která ovlivní budoucí příspěvky;
 - b) očekávané příspěvky do plánu za příští účetní období;
 - c) informace o splatnosti závazných příslibů z definovaných požitků. Tyto informace budou zahrnovat vážený průměr doby trvání závazného příslibu z definovaných požitků, případně i další informace o distribuci časového průběhu výplat požitků, jako je například analýza splatnosti vyplácení požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

- 148 Pokud účetní jednotka participuje na sdruženém plánu definovaných požitků, zveřejní:
- popis ujednání o financování, včetně metod použitých k určení sazby příspěvků účetní jednotky, a případné požadavky na minimální financování;
 - popis rozsahu, v němž může být účetní jednotka v rámci plánu odpovědná za závazky jiných účetních jednotek v rámci podmínek sdruženého plánu;
 - popis všech dohodnutých rozdělení schodku nebo přebytku z(e):
 - zrušení plánu, nebo
 - odstoupení účetní jednotky od plánu;
 - pokud účetní jednotka účtuje o daném plánu tak, jako by se jednalo o plán definovaných příspěvků podle odstavce 34, musí kromě informací požadovaných písmeny a)–c) a místo informací požadovaných odstavci 139–147 zveřejnit následující informace:
 - skutečnost, že plán je plánem definovaných požitků;
 - důvod, proč nejsou k dispozici informace umožňující účetní jednotce účtovat o tomto plánu jako o plánu definovaných požitků;
 - očekávané příspěvky do plánu za příští účetní období;
 - informace o schodku nebo přebytku v rámci plánu, který může ovlivnit výši budoucích příspěvků, včetně základu pro stanovení tohoto schodku nebo přebytku a jeho případných důsledků pro účetní jednotku;
 - údaj o výši účasti účetní jednotky na plánu v porovnání s jinými zúčastněnými subjekty. Příkladem ukazatelů, ze kterých by mohl tento údaj vyplynout, jsou mimo jiné podíl účetní jednotky na celkových příspěvcích do plánu nebo podíl účetní jednotky na celkovém počtu aktivních členů, důchodců a bývalých členů, kteří mají nárok na požitky, pokud je tato informace k dispozici

Plány definovaných požitků sdílející rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

- 149 Pokud se účetní jednotka účastní plánu definovaných požitků, který sdílí rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou, zveřejní:
- smluvní závazek nebo stanovené pravidlo pro účtování o čistých nákladech na definované požitky, nebo zveřejní skutečnost, že takový smluvní vztah či stanovené pravidlo neexistují;
 - pravidlo pro stanovení výše příspěvku, který má účetní jednotka platit;
 - pokud účetní jednotka účtuje o alokaci čistých nákladů na definované požitky podle odstavce 41, zveřejní veškeré informace o plánu jako celku podle odstavců 135–147;
 - pokud účetní jednotka účtuje o příspěvcích placených za období podle odstavce 41, zveřejní informace o plánu jako celku podle odstavců 135–137, 139, 142–144 a odst. 147 písm. a) a b).
- 150 Informace požadované v odst. 149 písm. c) a d) lze zveřejnit pomocí křížového odkazu na zveřejnění v účetní závěrce jiné účetní jednotky ve skupině, pokud:
- účetní závěrka této účetní jednotky ve skupině odděleně popisuje a zveřejňuje vyžadované informace o plánu, a
 - účetní závěrka této účetní jednotky ve skupině je uživatelům účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek jako účetní závěrka účetní jednotky a současně s účetní závěrkou účetní jednotky nebo dříve.

Požadavky na zveřejnění v jiných IFRS

- 151 V případech vyžadovaných IAS 24 zveřejní účetní jednotka informace o:
- transakcích mezi spřízněnými stranami s plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru a
 - požitcích klíčového vedení po skončení pracovního poměru.
- 152 V případech, kdy je tak vyžadováno IAS 37, zveřejní účetní jednotka informace o podmíněných závazcích vyplývajících ze závazků k požitkům po skončení pracovního poměru.

OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

- 153 Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky zahrnují například následující položky, pokud se neočekává, že budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.

- 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) podíly na zisku a plány odměn a
 - e) odložené odměny.
- 154 Ocenění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků se obvykle nestřetává s takovou mírou nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Z tohoto důvodu tento standard vyžaduje pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky zjednodušené účetní postupy. Na rozdíl od účtování vyžadovaného u zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru tato metoda neuznává přecenění do ostatního úplného výsledku.

Uznání a ocenění

- 155 **Při uznání a ocenění přebytku nebo schodku jiného dlouhodobého plánu zaměstnaneckých požitků postupuje účetní jednotka podle odstavců 56–98 a 113–115. Při uznání a ocenění práva na náhradu postupuje účetní jednotka podle odstavců 116–119.**
- 156 **U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků uzná účetní jednotka čistý součet následujících částek do hospodářského výsledku s výjimkou případů, kdy jiný IFRS vyžaduje, nebo povoluje jejich zahrnutí do pořizovacích nákladů aktiva:**
- a) náklady na poskytování služeb (viz odstavce 66–112 a odstavec 122A);**
 - b) čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 123–126) a**
 - c) přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 127–130).**

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

Zveřejnění

- 158 Ačkoliv tento standard specifická zveřejnění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků nevyžaduje, jiné standardy IFRS mohou takové zveřejnění požadovat. Viz např. IAS 24, který vyžaduje zveřejňovat zaměstnanecké požitky klíčového vedení. IAS 1 vyžaduje zveřejnit náklady na zaměstnanecké požitky.

POŽITKY PŘI UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU

- 159 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. Požitky při ukončení pracovního poměru jsou vypláceny buď na základě rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr, nebo na základě rozhodnutí zaměstnance přijmout od účetní jednotky nabídku těchto požitků výměnou za rozvázání pracovního poměru.
- 160 Požitky při ukončení pracovního poměru nezahrnují zaměstnanecké požitky vyplácené v důsledku ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance bez nabídky účetní jednotky nebo v důsledku požadavku na povinný odchod do důchodu, protože se jedná o požitky po skončení pracovního poměru. Některé účetní jednotky poskytují při dobrovolném ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance nižší požitky (v podstatě požitky po ukončení pracovního poměru) ve srovnání s požitky poskytovanými při ukončení pracovního poměru na základě požadavku ze strany účetní jednotky. Rozdíl mezi požitky poskytovanými při ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance a vyššími požitky poskytovanými na základě žádosti účetní jednotky je požitek při ukončení pracovního poměru.
- 161 Z formy tohoto zaměstnaneckého požitku nevyplývá, zda je poskytován výměnou za poskytnutí služby nebo výměnou za ukončení pracovního poměru zaměstnancem. Typicky se jedná o jednorázovou výplatu paušální částky, nicméně může též obsahovat:
- a) zvýšení 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.
- 162 Mezi ukazatele svědčící o tom, že daný zaměstnanecký požitek je poskytován výměnou za služby, patří například:
- a) požitek je podmíněn poskytováním budoucí služby (včetně požitků, které se zvýší, pokud je poskytována další služba);

b) požitek je poskytován v souladu s podmínkami stanovenými v plánu zaměstnaneckých požitků.

163 Některé požitky při ukončení pracovního poměru jsou poskytovány v souladu s podmínkami, stanovenými ve stávajícím plánu zaměstnaneckých požitků. Mohou být stanoveny například zákonem, pracovní smlouvou nebo odborovou dohodou, případně mohou být implicitní v důsledku minulé praxe zaměstnavatele při poskytování podobných požitků. Jako další příklad lze uvést případ, kdy účetní jednotka nabízí požitky dostupné po více než krátkou dobu, nebo mezi nabídkou a očekávaným datem skutečného ukončení uplyne delší než krátká doba; pak účetní jednotka posoudí, zda zavedla nový plán zaměstnaneckých požitků, a tudíž zda požitky nabízené v rámci tohoto plánu jsou požitky při ukončení pracovního poměru nebo požitky po ukončení pracovního poměru. Zaměstnanecké požitky poskytované v souladu s podmínkami stanovenými v plánu zaměstnaneckých požitků jsou požitky při ukončení pracovního poměru v případě, že vyplývají z rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr, a zároveň nejsou podmíněny poskytováním budoucích služeb.

164 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 jurisdikcích 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.

Uznávání

165 Účetní jednotka uzná závazek a náklady na požitky při ukončení pracovního poměru:

a) když účetní jednotka již nemůže odvolat nabídku těchto požitků a

b) když účetní jednotka uzná náklady na restrukturalizaci, která spadá do působnosti IAS 37 a zahrnuje výplatu požitků při ukončení pracovního poměru, nastane-li tato situace dříve.

166 U požitků při ukončení pracovního poměru, splatných na základě rozhodnutí zaměstnance přijmout nabídku požitků výměnou za ukončení pracovního poměru, nastává doba, kdy účetní jednotka již nemůže odvolat nabídku požitků při ukončení pracovního poměru, k dřívějšímu z těchto dat:

a) když zaměstnanec nabídku přijme a

b) jakmile vstoupí v platnost omezení (např. právní, správní nebo smluvní požadavek nebo jiné omezení), schopnosti účetní jednotky stáhnout tuto nabídku. Tento okamžik nastane, jakmile je tato nabídka učiněna, pokud dané omezení platilo v okamžiku vznesení nabídky.

167 U požitků při ukončení pracovního poměru, splatných na základě rozhodnutí účetní jednotky ukončit pracovní poměr zaměstnance, účetní jednotka již nemůže odvolat nabídku ukončení pracovního poměru poté, co oznámila zaměstnancům, kterých se týká, plán na ukončení pracovního poměru, který splňuje všechna následující kritéria:

a) z opatření nutných k realizaci plánu vyplývá, že nejsou pravděpodobné podstatné změny tohoto plánu;

b) plán identifikuje počet zaměstnanců, jejichž pracovní poměr má být ukončen, klasifikace jejich pracovních míst nebo funkcí a jejich umístění (není však nutno, aby identifikoval každého jednotlivého zaměstnance) a předpokládané datum ukončení;

c) plán vymezí požitky, které zaměstnanci při ukončení pracovního poměru obdrží, dostatečně podrobně, aby zaměstnanci mohli určit druh a výši požitků, které obdrží při ukončení pracovního poměru.

168 Pokud účetní jednotka uznává požitky při ukončení pracovního poměru, může jí rovněž vzniknout povinnost účtovat o změně plánu nebo o krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 103).

Oceňování

169 Účetní jednotka ocení požitky při ukončení pracovního poměru při prvotním uznání a ocení a uzná následné změny v souladu s povahou daného zaměstnaneckého požitku za předpokladu, že pokud zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru znamenají zvýšení hodnoty zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru, uplatní účetní jednotka požadavky na zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru. V opačném případě:

a) pokud se očekává, že požitky při ukončení pracovního poměru budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém je daný požitek při ukončení pracovního poměru uznán, uplatní účetní jednotka požadavky platné pro krátkodobé zaměstnanecké požitky;

b) pokud se neočekává, že požitky při ukončení pracovního poměru budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, uplatní účetní jednotka požadavky platné pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky.

- 170 Vzhledem k tomu, že požitky při ukončení pracovního poměru nejsou poskytovány výměnou za služby, nejsou odstavce 70–74 o přiřazování požitků obdobím služby relevantní.

Příklad ilustrující odstavce 159-170

Souvislosti

V důsledku nedávné akvizice plánuje účetní jednotka uzavřít do deseti měsíců továrnu a ve stejné době ukončit pracovní poměr všech zbývajících zaměstnanců v továrně. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka potřebuje odborné znalosti zaměstnanců továrny pro dokončení některých zakázek, oznamuje plán ukončení pracovního poměru následovně:

Každý zaměstnanec, který zůstane a bude poskytovat služby až do uzavření továrny, obdrží k datu ukončení pracovního poměru výplatu v hotovosti ve výši 30 000 MJ. Zaměstnanci, kteří odejdou před uzavřením továrny, obdrží 10 000 MJ.

Továrna má 120 zaměstnanců. V době oznámení plánu účetní jednotka předpokládá, že 20 z nich odejde ještě před uzavřením továrny. Proto se celkové očekávané peněžní výdaje v rámci plánu rovnají 3 200 000 MJ (tj. $20 \times 10\,000\text{ MJ} + 100 \times 30\,000\text{ MJ}$). Účetní jednotka v souladu s odstavcem 160 účtuje požitky, poskytnuté výměnou za ukončení pracovního poměru, jako požitky při ukončení pracovního poměru a požitky, poskytnuté výměnou za služby, účtuje jako krátkodobé zaměstnanecké požitky.

Požitky při ukončení pracovního poměru

Výše požitků poskytnutých výměnou za ukončení pracovního poměru činí 10 000 MJ. Jedná se o částku, kterou by účetní jednotka musela uhradit za ukončení pracovního poměru bez ohledu na to, zda zaměstnanci zůstanou a budou poskytovat služby až do ukončení provozu továrny, nebo zda odejdou ještě před tímto ukončením. Přesto, že zaměstnanci mohou odejít ještě před uzavřením továrny, je ukončení pracovního poměru všech zaměstnanců výsledkem rozhodnutí účetní jednotky o uzavření továrny a ukončení jejich pracovního poměru (tj. všichni zaměstnanci ukončí pracovní poměr, až se továrna zavře). Proto účetní jednotka uznává závazek ve výši 1 200 000 MJ (tj. $120 \times 10\,000\text{ MJ}$) na požitky při ukončení pracovního poměru stanovené v souladu s plánem zaměstnaneckých požitků, a to ke dni oznámení plánu na ukončení pracovního poměru nebo ke dni, kdy účetní jednotka uzná náklady na restrukturalizaci spojené s uzavřením továrny, podle toho, které z těchto dat nastane dříve.

Požitky poskytované výměnou za služby

Přirůstkové požitky, které zaměstnanci obdrží, pokud budou poskytovat služby po celé desetiměsíční období, jsou úhradou za služby poskytované v tomto období. Účetní jednotka je vykazuje jako krátkodobé zaměstnanecké požitky, protože očekává jejich vypořádání před uplynutím dvanácti měsíců po skončení účetního období. V tomto příkladu není vyžadováno diskontování, takže náklady ve výši 200 000 MJ (tj. $2\,000\,000\text{ MJ} \div 10$) jsou uznávány každý měsíc po dobu deseti měsíců setrvání v pracovním poměru s odpovídajícím zvýšením účetní hodnoty závazku.

Zveřejnění

- 171 Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování požitků při ukončení pracovního poměru, jiné standardy IFRS mohou takové požadavky klást. Viz např. IAS 24, který vyžaduje zveřejňovat zaměstnanecké požitky klíčového vedení. IAS 1 vyžaduje zveřejnit náklady na zaměstnanecké požitky.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

- 172 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka uplatní tento standard pro dřívější období, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 173 Účetní jednotka uplatní tento standard se zpětnou účinností v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, s výjimkou případů, kdy:
- a) účetní jednotka nemusí upravit účetní hodnotu aktiv mimo oblast působnosti tohoto standardu o změny nákladů na zaměstnanecké požitky, které byly zahrnuty do účetní hodnoty před datem počáteční aplikace. Datem počáteční aplikace standardu je začátek nejzazšího vykazovaného minulého období uvedeného v první účetní závěrce, ve kterém účetní jednotka přijme tento standard;
 - b) v účetní závěrce za období začínající před 1. lednem 2014 nemusí účetní jednotka předkládat srovnávací informace pro zveřejnění požadované v odstavci 145 o citlivosti závazného příslibu z definovaných požitků.
- 174 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty podle odstavce 8 a upravil odstavce 113. Účetní jednotka bude uvedené změny používat při uplatnění IFRS 13.
- 175 *Plány definovaných požitků: zaměstnanecké příspěvky* (novela IAS 19), vydáno v listopadu 2013, pozměněno odstavce 93–94. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. července 2014

nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

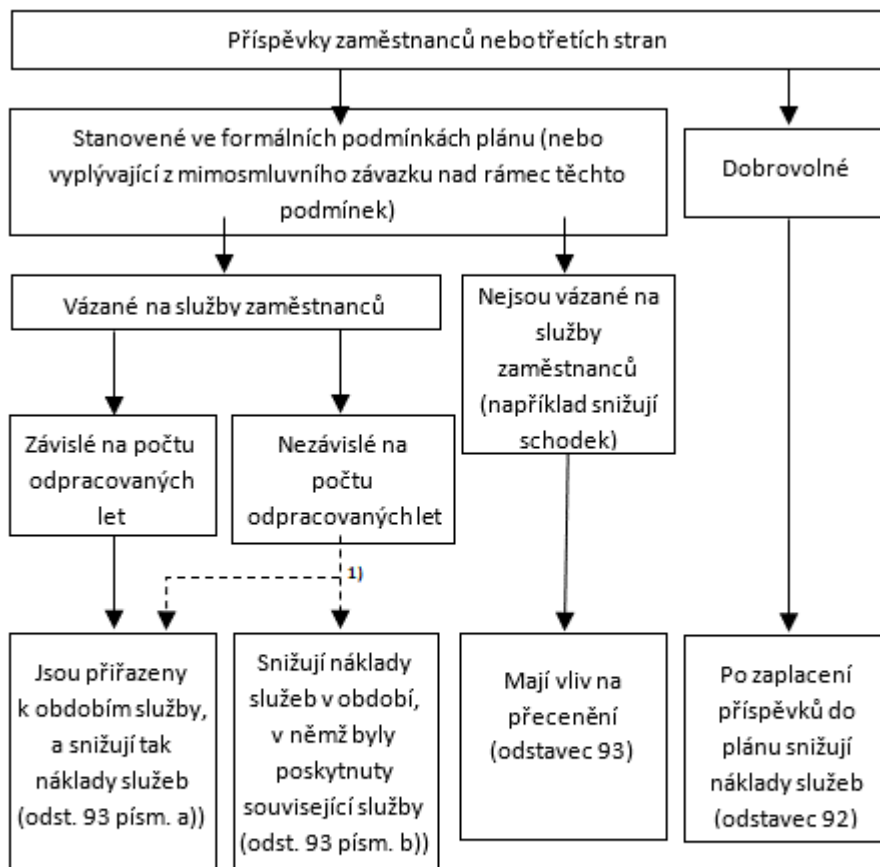
- 176 Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byl změněn odstavec 83 a doplněn nový odstavec 177. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.
- 177 Účetní jednotka použije změnu v odstavci 176 od počátku nejranějšího srovnávacího období, které je prezentováno v první účetní závěře, v níž účetní jednotka použije tuto změnu. Veškeré počáteční úpravy způsobené použitím této změny se uznají v nerozděleném zisku na začátku uvedeného období.
- 178 IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil poznámku pod čarou k odstavci 8. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.
- 179 Dokumentem *Změna, krácení nebo vypořádání plánu* (Změny IAS 19), vydaným v únoru 2018, byly vloženy nové odstavce 101A, 122A a 123A a změněny odstavce 57, 99, 120, 123, 125, 126 a 156. Účetní jednotka použije tyto změny při změnách, krácení nebo vypořádání plánu, ke kterým dojde na začátku prvního účetního období, které začíná dne 1. ledna 2019 nebo po tomto datu, nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.

Dodatek A

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 92–93 a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

A1 Níže uvedený diagram zachycuje požadavky na účtování příspěvků od zaměstnanců nebo třetích stran.



1) Tato čárkovaná šipka znamená, že si účetní jednotka může zvolit kteroukoli z uvedených metod účtování.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 20

Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory¹

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 daňové ztráty nebo jsou určeny nebo omezeny na základě závazku z daně ze zisku. Příklady takových výhod jsou daňové prázdny, 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 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

Orgány veřejné správy 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 jednotky².

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 cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

- 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, ne zvolila.
- 5 Příjem státní podpory účetní jednotkou může být podstatný 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 minulé období a s účetními závěrkami ostatních účetních jednotek.
- 6 Státní dotace se někdy označují jinými názvy, jako jsou granty, podpory, subvence nebo premie.

STÁTNÍ DOTACE

¹ Jako součást *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008 rada změnila odborné názvosloví v tomto standardu tak, aby bylo v souladu s ostatními standardy IFRS, a to následujícím způsobem:

a) pojem „zdanitelný zisk“ byl změněn na pojem „zdanitelný zisk nebo daňová ztráta“;
b) pojem „vykázaný jako výnos/náklad“ byl změněn na pojem „uznaný do hospodářského výsledku“;
c) pojem „připsaný přímo ve prospěch účasti/vlastního kapitálu společníků“ byl změněn na pojem „uznaný mimo hospodářský výsledek“;
d) pojem „oprava účetního odhadu“ byl změněn na pojem „změna účetního odhadu“.

² Viz také SIC-10 *Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem*.

- 7 **Státní dotace, včetně nepeněžních dotací v reálné hodnotě, nejsou uznány, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:**
- a) účetní jednotka splní s nimi spojené podmínky a
 - b) dotace budou přijaty.
- 8 Státní dotace není uznána, 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.
- 10A Prospěch ze státního úvěru s úrokovou sazbou pod tržní úrovní se považuje za státní dotaci. Úvěr se uzná a ocení v souladu se standardem IFRS 9 *Finanční nástroje*. Prospěch z úrokové sazby pod tržní úrovní je oceněn jako rozdíl mezi počáteční účetní hodnotou úvěru určenou v souladu se standardem IFRS 9 a získaným výtěžkem. Prospěch je účtován v souladu s tímto standardem. Při stanovení nákladů, které má prospěch plynout z úvěru kompenzovat, zváží účetní jednotka podmínky a závazky, které byly nebo musí být splněny.
- 11 Jakmile je státní dotace uznána, jakékoliv s ní spojené podmíněné závazky či podmíněná aktiva musí být posuzovány v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
- 12 **Státní dotace se uznávají na systematickém základě v hospodářském výsledku během období, v nichž účetní jednotka uzná související náklady, které mají dotace kompenzovat, jako výdaje.**
- 13 K účetnímu řešení státních dotací lze nalézt dva obecné přístupy: kapitálový přístup, v jehož rámci se dotace uzná mimo hospodářský výsledek, a výnosový přístup, v jehož rámci se dotace uzná do hospodářského výsledku za jedno či více období.
- 14 Zastánci kapitálového přístupu argumentují takto:
- a) státní dotace jsou nástrojem financování a jako nástroje financování se proto zachycují ve výkaze o finanční pozici, a nejsou uznány do hospodářského výsledku, kde by kompenzovaly položky nákladů, které financují. Protože se neočekává splacení, uznávají se takovéto dotace mimo hospodářský výsledek;
 - b) není vhodné uznávat státní dotace do hospodářského výsledku, 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, neuznávají se přímo ve vlastním kapitálu, ale v hospodářském výsledku v příslušných obdobích;
 - b) státní dotace jsou zřídka bezplatné. Účetní jednotka je získá splněním jejich podmínek a dodržením stanovených závazků. Proto se uznají do hospodářského výsledku během období, v nichž účetní jednotka uzná související náklady, které má dotace kompenzovat, jako výdaje;
 - c) protože daň ze zisku a jiné daně jsou výdaje, je logické stejným způsobem, tj. v hospodářském výsledku, řešit také státní dotace, které jsou prodloužením fiskální politiky.
- 16 Pro výnosový přístup je zásadní, aby se státní dotace uznávaly do hospodářského výsledku na systematickém základě během období, v nichž účetní jednotka uzná související náklady, které má dotace kompenzovat, jako výdaje. Uznání státních dotací do hospodářského výsledku na základě příjmů 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 přiznání dotace k období jinému než k tomu, v němž byla přijata.
- 17 Ve většině případů jsou období, za která účetní jednotka uznává náklady výkonu nebo jiné náklady vztahující se ke státní dotaci, snadno zjištělná. Proto jsou dotace při uznávání konkrétních nákladů uznány do hospodářského výsledku ve stejném období jako relevantní náklady. Podobně jsou dotace vztahující se k odepisovatelným aktivům obvykle uznány do hospodářského výsledku během období a na základě, na kterém se uznává odpisový náklad těchto aktiv.
- 18 Dotace vztahující se k neodepisovatelným aktivům mohou také vyžadovat splnění určitých závazků, a potom by byly uznány do hospodářského výsledku během období, která nesou náklad spojený se splněním závazků. Například dotace ve formě pozemku může být podmíněna postavením budovy na pozemku, a pak bude vhodné uznávat dotaci do hospodářského výsledku 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 uzná do hospodářského výsledku během období, ve kterém se stane pohledávkou.

21 Za jistých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci účetní jednotce, a nikoli jako stimulace pro vynaložení konkrétních výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na konkrétní účetní jednotku a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou vést k uznání dotace do hospodářského výsledku za 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 uzná do hospodářského výsledku za období, ve kterém se stane pohledávkou, a se zveřejněním zajišťujícím jasné pochopení jejího vlivu.

Nepenížní státní dotace

23 Státní dotace může mít formu převodu nepenížního aktiva, jako jsou pozemky nebo jiné prostředky, do užívání účetní jednotkou. Za těchto okolností je obvyklé stanovit reálnou hodnotu nepenížního 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 nepenížních dotací v jejich reálné hodnotě musí být vykázány ve výkazu o finanční pozici 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 uznává dotaci jako výnos příštích období, který se uznává v hospodářském výsledku na systematickém základě po celou dobu použitelnosti aktiva.

27 Druhá metoda odčítá dotaci při výpočtu účetní hodnoty aktiva. Dotace se uznává do hospodářského výsledku po celou dobu životnosti odepisovatelného aktiva jako snížený odpisový náklad.

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 ve výkazu o finanční pozici.

Vykazování dotací vztahujících se k výnosům

29 Dotace související s výnosy jsou prezentovány jako součást hospodářského výsledku, a to buďto samostatně, anebo pod obecným nadpisem jako „Ostatní výnosy“; anebo se odečítají při vykazování souvisejících nákladů.

29A [zrušen]

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 vratnou, je zaúčtována jako změna účetního odhadu (viz IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby). Vrácení dotace vztahující se k výnosům se uplatňuje nejdříve proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období uznanému ve vztahu k dotaci. V rozsahu, v němž vratka překročí takovýto odložený výnos, nebo pokud neexistuje žádný výnos příštích období, se vratka ihned uzná do hospodářského výsledku. Vratka dotace vztahující se k aktivu se uznává zvýšením účetní hodnoty aktiva nebo snížením zůstatku výnosů příštích období o splatnou částku. Další kumulativní dodatečné odpisy, které by při neexistenci dotace bývaly byly uznány do hospodářského výsledku, se do hospodářského výsledku uznají okamžitě.

33 Okolnosti vedoucí ke splacení dotace vztahující se k aktivu mohou vyžadovat posouzení možného znehodnocení 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 podpory 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 [zrušen]
- 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 uznaných 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 uznána.**

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40 Účetní jednotka, která přijímá standard poprvé, musí:

- a) **splnit požadavky na vykazování, kde je to vhodné, a**
- b) **bud':**
 - 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.
- 42 IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) změnil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále doplnil odstavec 29A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 43 Odstavec 37 byl zrušen a nový odstavec 10A byl vložen prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně na státní úvěry obdržené v obdobích počínajících dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 44 [zrušen]
- 45 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 3. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 46 Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 29 a zrušil odstavec 29A. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 47 [zrušen]
- 48 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 10A a zrušil odstavce 44 a 47. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

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 rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*;**
 - b) **při převodu výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky účetní jednotky pomocí plné konsolidace nebo ekvivalenční metodou, a**
 - c) **při převodu výsledků a finanční pozice účetní jednotky do měny vykazování.**
- 4 IFRS 9 se vztahuje k celé řadě měnových derivátů, a ty jsou proto vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu, avšak měnové deriváty, které nespádají do rozsahu působnosti IFRS 9 (například některé měnové deriváty, které jsou vloženy do jiných smluv), spadají do rozsahu působnosti tohoto standardu. Tento standard se vztahuje také na případy, kdy účetní jednotka převádí hodnoty související s deriváty z funkční měny organizace na měnu vykazování.
- 5 Tento standard se nevztahuje na zajišťovací účetnictví pro položky v cizích měnách včetně zajišťování čistých investic do zahraniční jednotky. Na zajišťovací účetnictví se vztahuje IFRS 9.
- 6 Tento standard se vztahuje k prezentaci účetní závěrky organizace v cizí měně a stanoví požadavky na výslednou účetní závěrku tak, aby byla v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. U převodů finančních informací do cizí měny, které nesplňují tyto požadavky, specifikuje standard informace, které musí být zveřejněny.
- 7 Tento standard se nevztahuje na předkládání výkazů peněžních toků vznikajících z transakcí v cizí měně ani na převody peněžních toků zahraničních jednotek (viz IAS 7 *Výkaz peněžních toků*).

DEFINICE

- 8 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**

Závěrkový kurz je okamžitý měnový kurz ke konci účetního období.

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 cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Cizí měna je jiná měna než funkční měna účetní jednotky.

Zahraniční jednotka je účetní jednotka, která je dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, společným ujednáním nebo pobočkou vykazující účetní jednotky, jejíž aktivity jsou umístěny nebo vedeny v jiné zemi nebo měně než aktivity vykazující účetní jednotky.

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 zaplacený 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.

¹

Viz také SIC-7 *Zavedení eura*.

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 financování (tj. dluhy a kapitálové nástroje);
 - b) měna, v níž jsou obvykle kumulovány příjmy z hlavní (provozní) činnosti.
- 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, přidružené nebo společné ujednání):
- 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 organizace se přepracuje v souladu s IAS 29 *Účetní výkaznictví 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 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. 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; závazky z leasingu a 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 nárokováná (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; goodwill; nehmotná aktiva; zásoby; pozemky, budovy a zařízení; aktiva z práva k užívání 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 ujednání. 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 sestavující účetní závěrku nebo účetní jednotka sestavující samostatnou účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Samostatná 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 TRANSAKČÍ ZAHRANIČNÍ JEDNOTKY VE FUNKČNÍ MĚNĚ

Prvotní uznání

- 20 Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřena 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 prvotním 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 transakce v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví poprvé splní podmínky pro uznání. 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 podstatně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

Vykazování ke koncům následných účetních období

- 23 **Na konci každého účetního období:**

- 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 a
- c) nepeněžní položky, které jsou oceněny reálnou hodnotou vyjádřenou v cizí měně, se musí převést za použití měnového kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato reálná hodnota stanovena.

- 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 pořizovacími náklady nebo čistou realizovatelnou hodnotou podle toho, která z uvedených částek je nižší. Podobně platí v souladu s IAS 36 *Znehodnocení aktiv*, že účetní hodnota aktiv, u které jsou zjištěny známky znehodnocení, je účetní hodnotou před započtením možných ztrát ze znehodnocení aktiv nebo zpětně získatelnou částkou, podle toho, která z uvedených hodnot je nižší. Jestliže je toto aktivum nepeněžní a je oceňováno v cizí měně, účetní hodnota se zjistí srovnáním následujících hodnot:
- a) pořizovacích nákladů 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 výkazu o finanční pozici).

Účinek tohoto srovnání může způsobit, že zjištěná ztráta ze znehodnocení 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 odst. 3 písm. a) a v odstavci 5, IFRS 9 se vztahuje na zajišťovací účetnictví pro položky v cizích měnách. Aplikace zajišťovacího účetnictví požaduje od účetní jednotky, aby účtovala o některých kurzových rozdílech odlišně od řešení kurzových rozdílů, na které se vztahuje tento standard. IFRS 9 například požaduje, aby kurzové rozdíly peněžních položek, které se kvalifikují jako zajišťovací nástroje při zajištění peněžních toků, byly prvotně uznány v ostatním úplném výsledku, ve kterém je zajištění efektivní.
- 28 **Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek podniku v kurzech odlišných od těch, se kterými byly převedeny při prvotním uznání během období nebo v předchozích účetních závěrkách, se uznávají do hospodářského výsledku 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 uznán v každém období až do období vypořádání určen změnou měnových kurzů v průběhu jednotlivých období.
- 30 **Pokud jsou zisk nebo ztráta na nepeněžní položce uznány v ostatním úplném výsledku, všechny kurzové složky tohoto zisku nebo ztráty musí být uznány také v ostatním úplném výsledku. Naopak, pokud jsou zisk nebo ztráta na nepeněžní položce uznány do hospodářského výsledku, všechny kurzové složky tohoto zisku nebo ztráty musí být uznány také do hospodářského výsledku.**
- 31 Jiné standardy vyžadují, aby byly některé zisky a ztráty uznány v ostatním úplném výsledku. Například IAS 16 vyžaduje, aby byly některé zisky a ztráty vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení uznány v ostatním úplném výsledku. 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 uzná v ostatním úplném výsledku.
- 32 **Kurzové rozdíly vznikající u peněžní položky, která tvoří část čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční jednotce (viz odstavec 15), se musí uznat do hospodářského výsledku v samostatné účetní závěrce vykazující účetní jednotky nebo v individuální účetní závěrce zahraniční jednotky. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční jednotky a vykazující účetní jednotku (například konsolidované účetní závěrky, kdy zahraniční jednotka je dceřiným podnikem), se kurzové rozdíly uznají nejprve v ostatním úplném výsledku a při vyřazení čisté investice se reklasifikují z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 48.**
- 33 Jestliže peněžní položka tvoří část čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky a je uváděna ve funkční měně vykazující organizace, v souladu s odstavcem 28 vzniká v individuální účetní závěrce zahraniční jednotky kurzový rozdíl. Pokud je taková položka uváděna ve funkční měně zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v samostatné účetní závěrce vykazující účetní jednotky. Pokud je taková položka uváděna v jiné měně, než je funkční měna buď vykazující účetní jednotky, nebo zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v samostatné účetní závěrce vykazující účetní jednotky a v individuální účetní závěrce zahraniční jednotky. Tyto kurzové rozdíly jsou uznány v ostatním úplném výsledku v účetní závěrce, ve které je

vykázána zahraniční jednotka a vykazující jednotka (tzn. v účetní závěrce, ve které je zahraniční jednotka 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 měnového kurzu platného ke dni změny. Výsledné převedené částky nepeněžních položek jsou brány jako jejich historické ceny. Kurzové rozdíly vznikající z převodu zahraniční jednotky dříve uznané v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 32 a odst. 39 písm. c) se nereklasifikují z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku, 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 organizace s různými měnovými měnami, výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací 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 každého předloženého výkazu o finanční pozici (tj. včetně srovnávacích období) se převedou závěrkovým kurzem k datu každého výkazu o finanční pozici;**
 - b) **výnosy a náklady u každého výkazu prezentujícího hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek (tj. včetně srovnávacích období) se převedou měnovým kurzem k datu transakce a**
 - c) **všechny výsledné kurzové rozdíly se uznají v ostatním úplném výsledku.**
- 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 podstatně 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;
 - b) převodu počátečních čistých aktiv v závěrkovém kurzu, který se liší od předchozího závěrkového kurzu.
- Tyto kurzové rozdíly nejsou uznány do hospodářského výsledku, neboť změny měnových kurzů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý účinek na současné a budoucí peněžní toky z činností jednotek. Kumulativní částka kurzových rozdíln se prezentuje jako samostatná složka vlastního kapitálu až do okamžiku, kdy je zahraniční jednotka vyřazena. 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 nekontrolním podílům přiřazeny k nekontrolním podílům a uznány jako součást nekontrolních podílů v konsolidovaném výkazu o finanční pozici.
- 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 nejnovějšího výkazu o finanční pozici 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 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 nepřepočítává 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 nebo ekvivalenční metodou.
- 45 Zahnutí 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 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*). 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 uznáván do hospodářského výsledku, nebo jestliže vzniká za podmínek popsanych v odstavci 32, je uznáván v ostatním úplném výsledku a kumulován v samostatné složce vlastního kapitálu až do vyřazení zahraniční jednotky.
- 46 Pokud se účetní závěrka zahraniční jednotky zpracovává k datu odlišnému od data vykazování vykazující účetní jednotky, zahraniční jednotka často připravuje další výkazy ke stejnému datu, jako je datum vykazování účetní závěrky vykazující účetní jednotky. Pokud se tak neděje, IFRS 10 umožňuje používat různá data za předpokladu, že rozdíl není větší než tři měsíce a byly provedeny úpravy zohledňující účinky všech podstatných transakcí nebo jiných událostí, které se vyskytly mezi předmětnými daty. V takovém případě jsou aktiva a závazky zahraniční jednotky převáděny měnovým kurzem ke konci účetního období zahraniční jednotky. Z důvodu podstatných změn měnových kurzů jsou provedeny úpravy až ke konci účetního období vykazující účetní jednotky v souladu s IFRS 10. Stejný přístup se používá při aplikaci ekvivalenční metody na přidružené a společné podniky v souladu s IAS 28 (podle znění novely z roku 2011).
- 47 S jakýmkoli goodwillem pocházejícím z pořízení zahraniční jednotky a s jakýmkoli úpravami účetní hodnoty aktiv a závazků, souvisejícími s koupí dané zahraniční jednotky, se zachází jako s aktivy a závazky dané zahraniční jednotky. Proto musí být vyjádřeny ve funkční měně zahraniční jednotky a musí být převedeny závěrkovým kurzem ve shodě s odstavcem 39 a 42.

Vyřazení nebo částečné vyřazení zahraniční jednotky

- 48 Při vyřazení zahraniční jednotky musí být kumulativní částka kurzových rozdílů, která se vztahuje k této zahraniční jednotce a byla uznána v ostatním úplném výsledku a kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu, reklasifikována z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úprava) v okamžiku, kdy je uznán zisk nebo ztráta z vyřazení (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)).
- 48A Kromě prodeje celého podílu účetní jednotky na zahraniční operaci se jako prodej účtují následující dílčí prodeje:
- a) pokud částečný prodej zahrnuje pozbytí ovládnání nad dceřiným podnikem, která obsahuje zahraniční jednotku, bez ohledu na to, zda si účetní jednotka podrží nekontrolní podíl ve své bývalém dceřiném podniku po částečném prodeji, a
 - b) pokud je zachován podíl po částečném prodeji podílu ve společném ujednání nebo částečném prodeji podílu na přidruženém podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, finanční aktivum, které zahrnuje zahraniční jednotku.
- 48B Při vyřazení dceřiného podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, je kumulativní částka kurzových rozdílů související s danou zahraniční jednotkou, která byla přiřazena nekontrolním podílům, vyjmuta, ale není reklasifikována do hospodářského výsledku.
- 48C Při částečném vyřazení dceřiného podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, účetní jednotka znovu přiřadí nekontrolním podílům v této zahraniční jednotce poměrný podíl kumulativní částky kurzových rozdílů uznané v ostatním úplném výsledku. Při dalším částečném vyřazení zahraniční

jednotky účetní jednotka reklasifikuje do hospodářského výsledku pouze poměrný podíl kumulativní částky kurzových rozdílů uznané v ostatním úplném výsledku.

- 48D Částečným vyřazením podílu účetní jednotky v zahraniční jednotce je jakékoliv snížení vlastnického podílu účetní jednotky v zahraniční jednotce s výjimkou těch snížení, která jsou uvedena v odstavci 48A a která jsou zachycena jako vyřazení.
- 49 Účetní jednotka může vyřadit nebo částečně vyřadit svůj podíl v zahraniční jednotce prodejem, likvidací, splacením základního kapitálu nebo vzdáním se celé zahraniční jednotky či její části. Snížení účetní hodnoty zahraniční jednotky, ať z důvodu ztrát, nebo kvůli znehodnocení uznaném investorem, nepředstavuje částečné vyřazení. Proto není žádná část kurzového přínosu či ztráty, která je uznána v ostatním úplném výsledku, v okamžiku snížení reklasifikována do hospodářského výsledku.

DAŇOVÉ ÚČINKY VŠECH KURZOVÝCH ROZDÍLŮ

- 50 Zisky a ztráty z transakcí v cizí měně a kurzových rozdílů vznikajících 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 uznanou do hospodářského výsledku s výjimkou případů, které vznikají u finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9, a
 - b) čisté kurzové rozdíly uznané v ostatním úplném výsledku a kumulované v samostatné složce vlastního kapitálu a sesouhlasení částky těchto rozdílů na počátku a na 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 podstatné 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 IFRS pouze v případě, že odpovídá všem požadavkům IFRS, 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 kurzu. Tyto převody nejsou v souladu s IFRS 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 jsou 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 IFRS;
 - 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 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 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 přepočítávat 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 aplikace tohoto standardu musí být zaúčtovány v souladu s požadavky IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.
- 60A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravit terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravit odstavce 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 a 52. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 60B IAS 27 (ve znění z roku 2008) vložil odstavce 48A–48D a změnil odstavec 49. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tyto změny.
- 60C [zrušen]
- 60D *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 60B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 60E [zrušen]
- 60F IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odst. 3 písm. b) a odstavce 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 a 48A. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 60G IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 8 a změnil odstavec 23. Účetní jednotka bude uvedené změny používat při uplatnění IFRS 13.
- 60H Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 39. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 60I [zrušen]
- 60J IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 4, 5, 27 a 52 a zrušil odstavce 60C, 60E a 60I. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 60K IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 16. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

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 vykazování – převod z měny ocenění na měnu prezentace*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 23

Výpůjční náklady

HLAVNÍ ZÁSADA

- 1 Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, zhotovení nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů tohoto aktiva. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Účetní jednotka aplikuje tento standard v účetnictví pro výpůjční náklady.
- 3 Standard neřeší skutečné nebo odvozené náklady vlastního kapitálu, včetně přednostního kapitálu, který není klasifikovaný jako závazek.
- 4 Účetní jednotka není povinna standard aplikovat na výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, zhotovení nebo výrobě:
- a) způsobilého aktiva oceňovaného reálnou hodnotou, například biologického aktiva spadajícího do působnosti IAS 41 *Zemědělství*, nebo
 - b) zásob, které jsou průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny ve velkém množství na opakující se bázi.

DEFINICE

- 5 Tento standard používá následující pojmy s tímto významem:
- Výpůjční náklady* jsou úrok a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaloží 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.
- 6 Výpůjční náklady mohou zahrnovat:
- a) úrokový náklad vypočtený za použití metody efektivní úrokové míry, která je popsána ve standardu IFRS 9;
 - b) [zrušeno];
 - c) [zrušeno];
 - d) úroky z titulu závazků z leasingů uznaných v souladu s IFRS 16 *Leasingy* a
 - e) kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.
- 7 Způsobilými aktivy mohou v závislosti na okolnostech být:
- a) zásoby;
 - b) výrobní továrny;
 - c) zařízení na výrobu energie;
 - d) nehmotná aktiva;
 - e) investiční nemovitý majetek;
 - f) rostliny přinášející úrodu.

Finanční aktiva a zásoby, které jsou průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny během krátkého časového období, nejsou způsobilá aktiva. Aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení, nejsou způsobilá aktiva.

UZNÁVÁNÍ

- 8 Účetní jednotka aktivuje výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, zhotovení nebo výrobě způsobilého aktiva, jako část pořizovacích nákladů tohoto aktiva. Účetní jednotka uzná ostatní výpůjční náklady jako náklad v období, kdy je vynaložila.
- 9 Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, zhotovení nebo výrobě způsobilého aktiva, jsou zahrnuty do pořizovacích nákladů tohoto aktiva. Tyto výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů aktiva tehdy, když je pravděpodobné, že budou mít za následek budoucí ekonomické užitky pro účetní jednotku, a když tyto náklady mohou být zjištěny spolehlivě. V případě, že účetní jednotka aplikuje IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*, uzná jako náklad tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období v souladu s odstavcem 21 tohoto standardu.

Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci

- 10 Výpůjční náklady přímo účelově vztažené k akvizici, zhotovení nebo výrobě způsobilého aktiva jsou ty výpůjční náklady, které by nevznikly, kdyby výdaje na způsobilé aktivum nebyly vynaloženy. 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.
- 11 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 za různých podmínek 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 při kolísání měnových kurzů. Výsledkem je, že určení částky výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje odhad.
- 12 **V rozsahu, v jakém si účetní jednotka vypůjčí finanční prostředky, specificky za účelem získání způsobilého aktiva, určí účetní jednotka částku výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období snížené o veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto půjček.**
- 13 Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že účetní jednotka 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.
- 14 **V rozsahu, v němž si účetní jednotka obecně půjčí finanční prostředky a použije je za účelem získání způsobilého aktiva, tato účetní jednotka určí výši výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci uplatněním míry aktivace na výdaje na toto aktivum. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se k veškerým výpůjčkám dané účetní jednotky, které během daného období zůstávají nesplacené. Účetní jednotka však z tohoto výpočtu vyloučí výpůjční náklady vztahující se k výpůjčkám učiněným specificky za účelem získání způsobilého aktiva, dokud nejsou dokončeny v podstatě veškeré činnosti nezbytné k přípravě uvedeného aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Výše výpůjčních nákladů, kterou účetní jednotka aktivuje během období, nesmí překročit výši výpůjčních nákladů vynaložených během tohoto období.**
- 15 V některých případech je při výpočtu váženého průměru výpůjčních nákladů vhodné zahrnout všechny půjčky mezi mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky; za jiných okolností je vhodné pro každý dceřiný podnik použít vážený průměr výpůjčních nákladů použitelný na jeho vlastní výpůjčky.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou

- 16 Když účetní hodnota nebo očekávané konečné pořizovací náklady způsobilého aktiva 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

- 17 **Účetní jednotka začíná aktivaci výpůjčních nákladů jako součást pořizovacích nákladů způsobilého aktiva v den zahájení. Den zahájení aktivace je den, kdy účetní jednotka splní všechny následující podmínky:**
- a) vynakládá výdaje za aktivum;**
 - b) vynakládá výpůjční náklady a**
 - c) uskutečňuje nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.**
- 18 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 *Výkazování 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.
- 19 Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzickou výstavbu 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, však 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 v době, kdy pozemek získaný pro stavební účely je držen bez jakékoliv přípravné činnosti, se neaktivují.

Přerušení aktivace

20 Účetní jednotka přeruší aktivaci výpůjčních nákladů během delších období, kdy přeruší aktivní přípravu způsobilého aktiva.

21 Účetní jednotka může vynaložit výpůjční náklady během delšího období, ve kterém přeruší činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Takové náklady jsou náklady na držení částečně dokončených aktiv a neaktivují se. Avšak účetní jednotka běžně nepřerušuje aktivaci výpůjčních nákladů během období, kdy realizuje podstatné technické a administrativní práce. Účetní jednotka také nepřerušuje aktivaci výpůjčních nákladů, když je dočasné zdržení nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Například aktivace pokračuje během delšího období, kdy vysoké hladiny vody zdrží výstavbu mostu, jestliže jsou takové vysoké vodní hladiny v dotyčné zeměpisné oblasti během výstavby běžné.

Ukončení aktivace

22 Účetní jednotka ukončí aktivaci výpůjčních nákladů, když jsou dokončeny v podstatě veškeré činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

23 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 dekorace majetku podle požadavků kupce nebo uživatele, znamená to, že jsou v podstatě veškeré činnosti dokončeny.

24 Když účetní jednotka dokončuje výstavbu způsobilého aktiva po částech a každá část může být používána, zatímco výstavba pokračuje na dalších částech, účetní jednotka skončí aktivaci výpůjčních nákladů, když jsou dokončeny v podstatě všechny činnosti nezbytné pro přípravu této části pro její zamýšlené použití nebo prodej.

25 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

26 Účetní jednotka zveřejní:

a) částku výpůjčních nákladů aktivovanou během období a

b) míru aktivace použitou pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

27 Jestliže aplikace tohoto standardu přináší změnu v účetních pravidlech, účetní jednotka aplikuje standard na výpůjční náklady vztahující se na způsobilá aktiva, pro která je dnem zahájení aktivace datum účinnosti nebo pozdější datum.

28 Účetní jednotka si může nicméně stanovit dřívější datum před datem účinnosti standardu a aplikuje standard na výpůjční náklady vztahující se na způsobilá aktiva, pro která je dnem zahájení aktivace datum účinnosti nebo pozdější datum.

28A Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl změněn odstavec 14. Účetní jednotka použije tyto změny na výpůjční náklady vzniklé na začátku nebo po začátku účetního období, v němž daná účetní jednotka poprvé použije tyto změny.

DATUM ÚČINNOSTI

29 Účetní jednotka aplikuje standard pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka aplikuje standard před 1. lednem 2009, tuto informaci zveřejní.

29A Odstavec 6 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

29B IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

29C IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

- 29D Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl změněn odstavec 14 a vložen nový odstavec 28A. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.

UKONČENÍ IAS 23 (REVIDOVANÝ V ROCE 1993)

- 30 Tento standard nahrazuje IAS 23 *Výpůjční náklady*, který byl revidován v roce 1993.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 24

Zveřejnění spřízněných stran

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je zajistit, aby účetní závěrka účetní jednotky obsahovala zveřejnění nutná k upozornění na možnost, že její finanční pozice a hospodářský výsledek jsou ovlivněny existencí spřízněných stran a transakcemi a nesplacenými zůstatky, včetně závazků, s těmito stranami.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 **Tento standard musí být použit při:**
- a) identifikaci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami;
 - b) identifikaci nesplacených zůstatků, včetně závazků, 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 vztahů mezi spřízněnými stranami, transakcí a nevypořádaných zůstatků, včetně závazků, v konsolidované a samostatné účetní závěrce mateřského podniku nebo investorů spoluovládajících jednotku, do níž bylo investováno, nebo s podstatným vlivem na tuto jednotku, které musí být prezentovány v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IAS 27 *Samostatná účetní závěrka*. Tento standard platí rovněž pro individuální účetní závěrky.
- 4 Transakce a nesplacené zůstatky se spřízněnými stranami – jinými účetními jednotkami ve skupině se zveřejňují v účetní závěrce účetní jednotky. Transakce a nesplacené zůstatky se spřízněnými stranami v rámci skupiny jsou eliminovány při přípravě konsolidované účetní závěrky skupiny s výjimkou těch, které proběhnou mezi investiční jednotkou a jejími dceřinými společnostmi, které jsou oceňovány reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku.

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 schopnost ovlivňovat rozhodování o finančních a provozních politikách těchto podniků prostřednictvím ovládání, spoluovládání nebo podstatného vlivu.
- 6 Vztah spřízněnosti může mít dopad na hospodářský výsledek a finanční pozici účetní jednotky. Spřízněné strany mohou uzavírat transakce, které by nespřízněné strany nemohly. Účetní jednotka například prodává zboží svému mateřskému podniku za pořizovací náklady, za které by tyto položky neprodala jinému odběrateli. Podobně transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být realizovány za stejné částky jako mezi nespřízněnými stranami.
- 7 Hospodářský výsledek a finanční pozice účetní jednotky mohou být ovlivněny spřízněností i v tom případě, že transakce se spřízněnou stranou nenastanou. Pouhá existence vztahu spřízněnosti může být dostačující k ovlivnění transakcí účetní jednotky s jinými stranami. Například dceřiný podnik může ukončit vztahy s obchodním partnerem v okamžiku, kdy jeho mateřský podnik pořídí sesterský podnik, jehož předmět činnosti je stejný jako předchozího obchodního partnera. V jiném případě se může jedna strana zdržet 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, nesplacených zůstatků, včetně závazků, a vztahů účetní jednotky se spřízněnými stranami ovlivnit hodnocení činnosti účetní jednotky uživateli účetní závěrky, včetně hodnocení rizik, kterým daná účetní jednotka čelí, a příležitostí, jež se jí naskýtají.

DEFINICE

- 9 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**

Spřízněná strana je osoba nebo účetní jednotka, která je spřízněná s účetní jednotkou sestavující účetní závěrku (v tomto standardu dále jen „vykazující účetní jednotka“).

- a) **Osoba nebo blízký člen rodiny této osoby jsou spřízněni s vykazující účetní jednotkou, pokud tato osoba:**
- i) ovládá nebo spoluovládá vykazující účetní jednotku;
 - ii) má podstatný vliv na vykazující účetní jednotku nebo
 - iii) je členem klíčového vedení vykazující účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku.

b) Účetní jednotka je spřízněná s vykazující účetní jednotkou, pokud platí některá z těchto podmínek:

- i) účetní jednotka a vykazující účetní jednotka jsou členy téže skupiny (což znamená, že všechny mateřské, dceřiné a sesterské podniky jsou vzájemně spřízněné);
- ii) jedna účetní jednotka je přidruženým nebo společným podnikem jiné účetní jednotky (nebo přidruženým či společným podnikem člena skupiny, jejímž členem je i druhá účetní jednotka);
- iii) obě účetní jednotky jsou společnými podniky téže třetí strany;
- iv) jedna účetní jednotka je společným podnikem třetí účetní jednotky a druhá účetní jednotka je přidruženým podnikem třetí účetní jednotky;
- v) účetní jednotka je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců vykazující účetní jednotky, nebo účetní jednotky, která je spřízněná s vykazující účetní jednotkou. Je-li samotná vykazující účetní jednotka takovýmto plánem, finančně přispívající zaměstnavatelé jsou rovněž spřízněni s vykazující účetní jednotkou;
- vi) účetní jednotka je ovládána nebo spoluovládána osobou uvedenou v písmenu a);
- vii) osoba uvedená v písm. a) bodu i) má podstatný vliv na účetní jednotku nebo je členem klíčového vedení účetní jednotky (nebo jejího mateřského podniku);
- viii) účetní jednotka nebo člen skupiny, jejíž je součástí, zajišťuje vykazující účetní jednotce nebo mateřské společnosti vykazující účetní jednotky služby klíčového vedení.

Transakce mezi spřízněnými stranami je převod zdrojů, služeb nebo závazků mezi vykazující účetní jednotkou a spřízněnou stranou bez ohledu na to, zda je účtována cena.

Blízcí členové rodiny osoby jsou ti členové rodiny, u nichž lze očekávat, že budou ovlivňovat danou osobu nebo budou ovlivňování danou osobou ve svých jednáních s účetní jednotkou, a patří k nim:

- a) děti a manžel (manželka) nebo partner osoby ve společné domácnosti;
- b) děti manžela (manželky) nebo partnera této osoby ve společné domácnosti a
- c) vyživované osoby této osoby nebo jejího manžela (manželky) či partnera ve společné domácnosti.

Odměňování zahrnuje veškeré zaměstnanecké požitky (definované v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) včetně zaměstnaneckých požitků, na které se použije IFRS 2 *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 poskytované účetní jednotce. Zahrnují také plnění placená jménem mateřského podniku ve vztahu k účetní jednotce. Odměňování zahrnuje:

- a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placené nemocenské volno, podíly na zisku a odměny (pokud jsou 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 penzijní požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;
- c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, odměny k výročí a jiné věrnostní požitky, požitky při dlouhodobé 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 ukončení pracovního poměru a
- e) úhrady vázané na akcie.

Klíčové vedení jsou osoby, které mají pravomoc a odpovědnost přímo či nepřímo za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky, včetně všech členů vedení (výkonných i jiných) této účetní jednotky.

Orgány veřejné správy se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, národní či mezinárodní.

Účetní jednotkou spřízněnou s orgány veřejné správy se rozumí účetní jednotka, která je ovládána nebo spoluovládána orgány veřejné správy nebo na kterou mají podstatný vliv orgány veřejné správy.

Výrazy „ovládání“ a „investiční jednotka“, „spoluovládání“ a „podstatný vliv“ jsou definovány v IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání* a IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* a jsou v tomto standardu používány ve významu uvedeném v těchto IFRS.

- 10 Při posuzování každého možného vztahu spřízněnosti se pozornost upírá k podstatě vztahu, a nikoli jen k právní formě.
- 11 V kontextu tohoto standardu spřízněnými stranami nemusí být:
- a) dvě účetní jednotky pouze proto, že mají společného člena vedení nebo jiného člena klíčového vedení, nebo proto, že člen klíčového vedení jedné účetní jednotky má podstatný vliv na jinou účetní jednotku;
 - b) dva spoluvlastníci pouze proto, že spoluovládají společný podnik;
 - c) i) poskytovatelé financování,
ii) odborové svazy,
iii) podniky veřejných služeb a
iv) vládní útvary a agentury, které neovládají nebo nespoluovládají účetní jednotku nebo na ni nemají podstatný vliv,
pouze z titulu jejich běžných činností s účetní jednotkou (ačkoliv mohou ovlivnit svobodu jednání účetní jednotky nebo se účastnit jejího rozhodovacího procesu);
 - d) zákazník, dodavatel, poskytovatel koncese, distributor nebo obchodní zástupce, se kterým účetní jednotka uskutečňuje podstatný objem obchodů, pouze na základě z toho vyplývající ekonomické závislosti.
- 12 V definici spřízněné strany zahrnuje přidružený podnik dceřiné podniky přidruženého podniku a společný podnik zahrnuje dceřiné podniky společného podniku. Vzájemně spřízněny jsou proto například dceřiný podnik přidruženého podniku a investor, který má podstatný vliv na přidružený podnik.

ZVEŘEJNĚNÍ

Všechny účetní jednotky

- 13 **Vztahy mezi mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky se musí zveřejnit bez ohledu na to, zda mezi nimi došlo k transakcím. Účetní jednotka musí zveřejnit název svého mateřského podniku a název hlavního mateřského podniku, pokud je odlišný. Jestliže mateřský podnik ani hlavní mateřský podnik nesestavují konsolidované účetní závěrky přístupné veřejnosti, musí být zveřejněn také název nejbližšího nadřazeného mateřského podniku, který je sestavuje.**
- 14 Aby si uživatelé účetní závěrky mohli vytvořit představu o dopadech vztahů mezi spřízněnými stranami na účetní jednotku, je vhodné zveřejnit tyto vztahy při existenci ovládání, bez ohledu na to, zda došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami.
- 15 Kromě požadavků na zveřejnění uvedených v IAS 27 a IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* se požaduje zveřejnění vztahů spřízněných stran mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem.
- 16 Odstavec 13 se vztahuje na nejbližší nadřazený mateřský podnik. Tím je první mateřský podnik ve skupině nad bezprostředním mateřským podnikem, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku přístupnou veřejnosti.
- 17 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit odměny klíčovému vedení v souhrnu a za každou z následujících kategorií:**
- a) krátkodobé zaměstnanecké požitky;
 - b) zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru;
 - c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky;
 - d) požitky při ukončení pracovního poměru a
 - e) úhrady vázané na akcie.
- 17A **Pokud účetní jednotka přijímá služby klíčového vedení od jiné účetní jednotky (dále jen „řídící účetní jednotka“), nemusí uplatňovat požadavky v odstavci 17 na náhradu, kterou řídící účetní jednotka zaplatila nebo má zaplatit svým zaměstnancům či vedoucím pracovníkům.**
- 18 **Pokud měla účetní jednotka v průběhu období pokrytých danou účetní závěrkou transakce se spřízněnou stranou, musí zveřejnit povahu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i informace o typech těchto transakcí a nesplacených zůstatcích, včetně závazků, jež jsou nezbytné, aby uživatelé pochopili potenciální dopad vztahů na účetní závěrku. Tyto požadavky na zveřejnění**

jsou doplňkem k požadavkům uvedeným v odstavci 17. Tato zveřejnění musí obsahovat minimálně:

- a) částku transakcí;
 - b) částku nesplacených zůstatků, včetně závazků, a:
 - i) jejich podmínky včetně toho, zda jsou zajištěné, a povahu plnění, které má být poskytnuto v souvislosti s vypořádáním, a
 - ii) detaily jakýchkoliv vydaných nebo přijatých záruk;
 - c) opravné položky k pochybným pohledávkám související s částkou nesplacených pohledávek a
 - d) náklady uznané během období ve vztahu ke špatným nebo pochybným pohledávkám za spřízněnými stranami.
- 18A** Účetní jednotka zveřejní částky, které vynaloží na služby klíčového vedení, které jí poskytuje samostatná řídicí účetní jednotka.
- 19** Zveřejnění požadované odstavcem 18 musí být učiněna samostatně pro každou z následujících kategorií:
- a) mateřský podnik;
 - b) účetní jednotky spoluvládající účetní jednotku nebo účetní jednotky s podstatným vlivem na účetní jednotku;
 - c) dceřiné podniky;
 - d) přidružené podniky;
 - e) společné podniky, ve kterých je účetní jednotka spoluvlastníkem;
 - f) klíčové vedení účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku a
 - g) ostatní spřízněné strany.
- 20** Klasifikace částek splatných spřízněným stranám nebo získatelných od spřízněných stran v různých kategoriích podle ustanovení odstavce 19 je rozšířením požadavků na zveřejnění dle IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* pro informace, které musí být vykázány ve výkazu o finanční pozici nebo v komentáři. Kategorie jsou rozšířeny tak, aby poskytovaly podrobnější analýzu zůstatků se spřízněnými stranami a vztahovaly se na transakce se spřízněnými stranami.
- 21** Následují příklady transakcí, které se zveřejňují, pokud jsou prováděny 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) leasingy;
 - e) převody výsledků výzkumu a vývoje;
 - f) převody podle licenčních smluv;
 - g) převody podle finančních ujednání (včetně půjček a peněžních či nepeněžních vkladů do vlastního kapitálu);
 - h) poskytování záruk a zajištění;
 - i) závazky něco vykonat, pokud v budoucnu nastane či nenastane určitá událost, včetně nesplněných smluv (*) (uznané a neuznané), a
 - j) vypořádání závazků ve prospěch účetní jednotky nebo účetní jednotkou ve prospěch této spřízněné strany.
- 22** 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 42 standardu IAS 19 (ve znění z roku 2011)).
- 23** Informace o tom, že se uskutečnily transakce se spřízněnými stranami na základě podmínek, které odpovídají transakcím za obvyklých tržních podmínek, jsou zveřejňovány pouze v případech, kdy tyto podmínky lze doložit.

(*) IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* definuje nesplněné smlouvy jako smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu.

- 24 Položky podobné povahy se mohou zveřejnit souhrnně kromě případů, kdy je samostatné zveřejnění nezbytné k porozumění dopadů transakcí mezi spřízněnými stranami na účetní závěrku účetní jednotky.
- Účetní jednotky spřízněné s orgány veřejné správy
- 25 Vykazující účetní jednotka je osvobozena od požadavků na zveřejnění stanovených v odstavci 18 s ohledem na transakce se spřízněnou stranou a nesplacené zůstatky, včetně závazků, s
- a) orgány veřejné správy, které ovládají nebo spoluovládají vykazující účetní jednotku nebo na ni mají podstatný vliv, a
 - b) jinou účetní jednotkou, která je spřízněnou stranou, jelikož stejný orgán veřejné správy ovládá nebo spoluovládá vykazující účetní jednotku i druhou účetní jednotku či na ně má podstatný vliv.
- 26 Pokud vykazující účetní jednotka využije osvobození uvedené v odstavci 25, musí zveřejnit následující informace o transakcích a souvisejících nesplacených zůstatcích uvedených v odstavci 25:
- a) název orgánu veřejné správy a povahu jeho vztahu s vykazující účetní jednotkou (tj. ovládání, spoluovládání nebo podstatný vliv);
 - b) následující informace, které jsou natolik podrobné, aby uživatelé účetní závěrky účetní jednotky mohli pochopit dopad transakcí se spřízněnou stranou na její účetní závěrku:
 - i) povaha a částka každé individuálně podstatné transakce a
 - ii) u ostatních transakcí, které jsou podstatné společně, nikoli však individuálně, kvalitativní nebo kvantitativní údaj o jejich rozsahu. K typům transakcí patří transakce uvedené v odstavci 21.
- 27 Na základě vlastního úsudku při určení úrovně podrobnosti informací, jež mají být zveřejněny v souladu s požadavky stanovenými v odst. 26 písm. b), účetní jednotka uváží blízkost vztahu a jiné činitele, které jsou důležité pro stanovení úrovně významnosti transakce, například zda je transakce:
- a) podstatná z hlediska svého rozsahu;
 - b) uskutečněna za netržních podmínek;
 - c) mimo běžné každodenní obchodní činnosti, jako je nákup a prodej podniků;
 - d) sdělena regulačním a dohledovým orgánům;
 - e) nahlášena vrcholovému vedení;
 - f) musí být schválena akcionáři.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 28 Účetní jednotka použije tento standard se zpětnou účinností na účetní období počínající 1. ledna 2011 nebo později. Je přípustné dřívejší použití buď celého standardu, nebo částečného osvobození stanoveného v odstavcích 25–27 pro účetní jednotky spřízněné s orgány veřejné správy. Pokud účetní jednotka použije celý tento standard, nebo částečné osvobození pro období počínající před 1. lednem 2011, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 28A IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12, vydané v květnu 2011, mění odstavce 3, 9, 11 písm. b), 15, 19 písm. b) a e) a 25. Účetní jednotka tyto změny použije, pokud použije IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.
- 28B Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 4 a 9. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívejší použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 28C Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 9 a vloženy nové odstavce 17A a 18A. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2014 nebo později. Dřívejší použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívejší období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 24 (2003)

- 29 Tento standard nahrazuje IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* (ve znění revize z roku 2003).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 26

Penzijní plány

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 1 **Tento standard se používá pro sestavování účetních závěrek 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, jež je oddělena od zaměstnavatelů těch osob, které jsou účastníky takového plánu. Všechny ostatní standardy se týkají účetní závěrky penzijních plánů 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 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto 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 snižená o jiné závazky než ty, které vyplývají z pojistněmatematické současné hodnoty příslibených penzijních požitků.

Pojistněmatematická současná hodnota příslibených penzijních požitků je současná hodnota očekávaných plateb podle penzijního plánu, přisouzených nyní 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 příspěvatele než pouze zaměstnavatele a tento standard se rovněž vztahuje na účetní závěrky takových plánů.
- 10 Většina penzijních plánů je založena na formálních smlouvách. Některé plány jsou neformální, ale nabýly 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 **Účetní závěrka 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. Zájem účastníků jsou informace o tom, zda byly příspěvky uhrazeny a zda proběhla řádná kontrola na ochranu práv příjemců požitků. Zájem 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 účetní závěrky, která zahrnuje:
 - a) popis podstatných 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 **Účetní závěrka plánu definovaných požitků obsahuje buď:**
 - a) **výkaz, který zobrazuje:**
 - i) čistá aktiva použitelná pro požitky;
 - ii) pojistněmatematickou 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 pojistněmatematické současné hodnotě přislíbených penzijních požitků v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky, nebo
 - ii) odkaz na tuto informaci v příložené zprávě pojistného matematika.

V případě, že k datu sestavení účetní závěrky nebylo vypracováno pojistněmatematické ocenění, použije se jako východisko poslední ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

- 18 Pro účely odstavce 17 je pojistněmatematická 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 pojistněmatematických předpokladů, které mohou podstatně ovlivnit pojistněmatematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků.
- 19 Účetní závěrka vysvětluje vztah mezi pojistněmatematickou 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 finanční 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 účetní závěrky, která zahrnuje:
- a) popis podstatných 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) pojistněmatematické informace, které jsou buď součástí výkazů, nebo tvoří samostatnou zprávu, a
 - d) popis investičních pravidel.

Pojistněmatematická 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) pojistněmatematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků, která je součtem částek prisouzených 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 pojistněmatematické 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 Pojistněmatematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na současné úrovni mezd je zveřejněna v účetní závěrce plánu tak, aby zobrazovala výši závazku z titulu platby požitků k datu sestavení účetní závěrky. Pojistněmatematická 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 pojistněmatematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků je třeba podat vhodné vysvětlení, které jasně naznačí kontext, ve kterém by měla být pojistněmatematická 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 účetní závěrky nebo mohou být zahrnuty do zprávy pojistného matematika.

Četnost provádění pojistněmatematického ocenění

- 27 V mnoha zemích se pojistněmatematické ocenění neprovádí častěji než jednou za tři roky. V případě, že pojistněmatematické ocenění nebylo provedeno ke dni sestavení účetní závěrky, použije se jako východisko poslední provedené ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

Obsah účetní závěrky

- 28 V případě plánů definovaných požitků jsou informace vykazovány v jednom z následujících formátů, které odrážejí rozdílné způsoby zveřejňování a vykazování pojistněmatematických informací:
- a) součástí účetní závěrky je výkaz zobrazující čistá aktiva použitelná pro požitky, pojistněmatematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků a výsledný přebytek či

schodek. Účetní závěrka plánu rovněž obsahuje výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky a změn pojistněmatematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Součástí účetní závěrky může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků;

- b) účetní závěrka zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky. Pojistněmatematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je zveřejněna formou komentáře k výkazům. Součástí účetní závěrky může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistněmatematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků, a
- c) účetní závěrka zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky, spolu s pojistněmatematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků uvedenou v samostatné zprávě pojistného matematika.

Účetní závěrky 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 účetní závěrky měly být úplně 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 pojistněmatematická 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 pojistněmatematická 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 pojištní matematici nemusí nutně srovnávat pojistněmatematickou 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 pojistněmatematické 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 pojistněmatematické 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 účetní závěrka 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 **Účetní závěrka penzijního plánu, ať již se jedná o plán definovaných požitků, nebo plán definovaných příspěvků, obsahuje také následující informace:**
 - a) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky;
 - b) významné informace o účetních pravidlech a
 - c) popis plánu a dopad všech změn plánu v průběhu daného období.

- 35 Pokud je to relevantní, jsou součástí účetní závěrky penzijních plánů následující informace:
- a) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, prostřednictvím kterého se zveřejní:
 - i) stav aktiv na konci období ve vhodném členění;
 - ii) způsob ocenění aktiv;
 - iii) podrobné informace o všech jednotlivých investicích převyšujících 5 % čistých aktiv použitelných pro požitky nebo převyšujících 5 % jakékoliv třídy či druhu cenných papírů;
 - iv) podrobné informace o investicích do účetní jednotky zaměstnavatele a
 - v) závazky, kromě těch, které vyplývají z pojistněmatematické 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) statní výnosy;
 - v) požitky vyplacené nebo splatné (členěné například na penzi, požitky vyplacené v případě úmrtí a invalidity a jednorázově vyplacené částky);
 - vi) správní náklady;
 - vii) ostatní náklady;
 - viii) daně ze zisku;
 - ix) zisky a ztráty vzniklé vyřazením 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 pojistněmatematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků (případně s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků) založenou na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za služby poskytnuté do dne sestavení výkazu, a to s využitím metody současné úrovně mezd nebo plánované úrovně mezd; tyto informace mohou být zahrnuty v příložené zprávě pojistného matematika tak, aby mohly být pochopeny v souvislosti s příslušnými účetními závěrkami, a
 - e) pro plány definovaných požitků, charakteristiku podstatných pojistněmatematických předpokladů a metod použitých pro výpočet pojistněmatematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.
- 36 Zpráva o penzijním plánu obsahuje popis plánu a je buď součástí účetní závěrky, 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 účetní závěrky penzijních plánů za období počínající 1. ledna 1988 nebo později.
- 38 Dokumentem *Zveřejňování účetních pravidel* vydaným v únoru 2021, kterým se mění IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a prohlášení k praktickému uplatňování IFRS č. 2 *Provádění úsudků o*

významnosti, byl změněn odstavec 34. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 27

Samostatná účetní závěrka

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky pro účtování a zveřejňování investic do dceřiných podniků, společných a přidružených podniků, pokud účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 **Tento standard se použije pro účtování investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, pokud si účetní jednotka zvolí zveřejnění samostatné účetní závěrky, nebo pokud je toto zveřejnění požadováno místními předpisy.**
- 3 Tento standard neurčuje, které účetní jednotky sestavují samostatné účetní závěrky. Použije se v případě, že účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

DEFINICE

- 4 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.

Samostatná účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná účetní jednotkou, v níž se účetní jednotka mohla rozhodnout, s výhradou požadavků tohoto standardu, účtovat investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buďto v pořizovacích nákladech, v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*, nebo za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*.

- 5 V dodatku A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, v dodatku A IFRS 11 *Společná ujednání* a v odstavci 3 IAS 28 jsou definovány tyto termíny:
- přidružený podnik,
 - ovládání jednotky, do níž bylo investováno,
 - ekvivalenční metoda,
 - skupina,
 - investiční jednotka,
 - spoluovládání,
 - společný podnik,
 - spoluvlastník,
 - mateřský podnik,
 - podstatný vliv,
 - dceřiný podnik.
- 6 Samostatná účetní závěrka je taková závěrka, která je předkládána navíc ke konsolidované účetní závěrce nebo navíc k účetní závěrce investora nemajícího investice v dceřiných podnicích, avšak majícího investice v přidružených nebo společných podnicích, v níž se podle IAS 28 investice do přidružených podniků nebo společných podniků musí účtovat za použití ekvivalenční metody, s výjimkou případů stanovených v odstavcích 8–8A.
- 7 Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá dceřiný podnik, přidružený podnik ani účast spoluvlastníka na společném podniku, není samostatnou účetní závěrkou.
- 8 Účetní jednotka, jež je v souladu s odst. 4 písm. a) standardu IFRS 10 osvobozena od konsolidace nebo v souladu s odstavcem 17 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) osvobozena od použití ekvivalenční metody, smí prezentovat samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.
- 8A Investiční jednotka, která je povinná v aktuálním období a ve všech srovnávacích obdobích uplatňovat výjimku z konsolidace pro všechny své dceřiné společnosti v souladu s odstavcem 31 standardu IFRS 10, zveřejňuje samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

SESTAVENÍ SAMOSTATNÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- 9 Samostatná účetní závěrka se vypracuje v souladu se všemi použitelnými IFRS, ledaže je v odstavci 10 stanoveno jinak.
- 10 Pokud účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku, účtuje investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buďto:
- a) v pořizovacích nákladech;
 - b) v souladu s IFRS 9, nebo
 - c) za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28.
- Účetní jednotka použije stejné účetní řešení pro každou kategorii investic. Investice zaúčtované v pořizovacích nákladech nebo za použití ekvivalenční metody se účtují v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, pokud jsou klasifikovány jako držené k prodeji nebo k rozdělení (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji nebo k rozdělení). Ocenění investic účtovaných v souladu s IFRS 9 se za takovýchto okolností nemění.
- 11 Pokud si účetní jednotka zvolí v souladu s odstavcem 18 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) ocenit své investice do přidružených podniků nebo do společných podniků reálnou hodnotou vykazovanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9, musí o těchto investicích účtovat stejným způsobem ve své samostatné účetní závěrce.
- 11A Pokud je mateřský podnik povinen v souladu s odstavcem 31 IFRS 10 ocenit svou investici do dceřiné společnosti reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9, musí o investici do dceřiné společnosti účtovat stejným způsobem i ve své samostatné účetní závěrce.
- 11B Když mateřský podnik přestane být investiční jednotkou nebo se investiční jednotkou stane, musí účtovat o této změně počínaje datem, kdy ke změně statusu došlo, následujícím způsobem:
- a) když účetní jednotka přestane být investiční jednotkou, musí zaúčtovat investici do dceřiného podniku v souladu s odstavcem 10. Datum změny statusu je považováno za datum pomyslné akvizice. Reálná hodnota dceřiného podniku k datu pomyslné akvizice představuje převedené pomyslné protiplnění při zaúčtování investice v souladu s odstavcem 10;
 - i) [zrušeno];
 - ii) [zrušen];
 - b) když se účetní jednotka stane investiční jednotkou, účtuje o investici do dceřiné společnosti v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9. Rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou dceřiné společnosti a její reálnou hodnotou k datu změny statusu investora musí být uznán do hospodářského výsledku jako zisk nebo ztráta. S kumulovanou částkou zisku nebo ztráty dříve uznanou v ostatním úplném výsledku v souvislosti s těmito dceřinými společnostmi se zachází stejně, jako kdyby investiční jednotka pozbyla těchto dceřiných společností k datu změny statusu.
- 12 Účetní jednotka uzná dividendu z dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku ve své samostatné účetní závěrce v okamžiku, kdy jí vznikne právo obdržet tuto dividendu. Tato dividendu je uznána do hospodářského výsledku, ledaže se účetní jednotka rozhodne použít ekvivalenční metodu, v takovém případě se dividendu uzná jako snížení účetní hodnoty investice.
- 13 Pokud mateřský podnik reorganizuje strukturu své skupiny vytvořením nové účetní jednotky jako svého mateřského podniku způsobem splňujícím následující kritéria:
- a) nový mateřský podnik získá ovládání původního mateřského podniku vydáním kapitálových nástrojů výměnou za stávající kapitálové nástroje původního mateřského podniku;
 - b) aktiva a závazky nové skupiny i původní skupiny jsou stejné bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní a
 - c) vlastníci původního mateřského podniku před reorganizací mají stejné absolutní i relativní podíly na čistých aktivech původní skupiny i nové skupiny bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní
- a nový mateřský podnik zaúčtuje svou investici do původního mateřského podniku v souladu s odst. 10 písm. a) ve své samostatné účetní závěrce, ocení nový mateřský podnik pořizovací náklady v účetní hodnotě svého podílu na položkách vlastního kapitálu vykázaných v samostatné účetní závěrce původního mateřského podniku k datu reorganizace.
- 14 Obdobně platí, že účetní jednotka, která není mateřským podnikem, by mohla vytvořit novou účetní jednotku jako svůj mateřský podnik způsobem, který odpovídá kritériím v odstavci 13. Požadavky v odstavci 13 se použijí stejně na takové reorganizace. V takových případech se odkazy na „původní mateřský podnik“ a „původní skupinu“ považují za odkazy na „původní účetní jednotku“.

- 15 Pro zveřejnění informací ve své samostatné účetní závěrce musí účetní jednotka použít všechny použitelné IFRS, včetně požadavků v odstavcích 16 a 17.
- 16 Jestliže se mateřský podnik v souladu s odst. 4 písm. a) standardu IFRS 10 rozhodne sestavit konsolidovanou účetní závěrku a místo toho sestavuje samostatnou účetní závěrku, zveřejní v této samostatné účetní závěrce:
- a) skutečnost, že je účetní závěrka samostatnou účetní závěrkou; že bylo využito osvobození od konsolidace; název a hlavní místo podnikání (a zemi registrace, pokud je odlišná) účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje mezinárodním standardům účetního výkaznictví, byla sestavena a je k dispozici pro veřejné použití, a adresu, kde lze takovou konsolidovanou účetní závěrku získat;
 - b) seznam podstatných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, včetně:
 - i) názvu uvedených podniků, do nichž se investovalo;
 - ii) hlavního místa podnikání (a země registrace, pokud je odlišná) uvedených podniků, do nichž se investovalo;
 - iii) výše svého vlastnického podílu (a svého podílu na hlasovacích právech, pokud je odlišný) drženého v uvedených podnicích, do nichž se investovalo;
 - c) popis metod použitých pro účtování investic uvedených v písmeni b).
- 16A Když investiční jednotka, která je mateřským podnikem (jiným než mateřským podnikem uvedeným v odstavci 16), sestavuje v souladu s odstavcem 8A samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku, je povinna tuto skutečnost zveřejnit. Investiční jednotka je rovněž povinna zveřejnit informace týkající se investičních jednotek v souladu se standardem IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*.
- 17 Když mateřský podnik (jiný než mateřský podnik uvedený v odstavcích 16–16A) nebo investor, který spoluovládá jednotku, do které se investovalo, nebo na ni má podstatný vliv, sestavuje samostatnou účetní závěrku, musí tento mateřský podnik nebo investor identifikovat účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS 10, IFRS 11 nebo IAS 28 (ve znění z roku 2011), která se jej týká. Mateřský podnik nebo investor je rovněž povinen ve své samostatné účetní závěrce uvést:
- a) skutečnost, že účetní závěrka je samostatnou účetní závěrkou, a důvody, proč je tato závěrka sestavována, jestliže nejde o zákonný požadavek;
 - b) seznam podstatných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, včetně:
 - i) názvu uvedených podniků, do nichž se investovalo;
 - ii) hlavního místa podnikání (a země registrace, pokud je odlišná) uvedených podniků, do nichž se investovalo;
 - iii) výše svého vlastnického podílu (a svého podílu na hlasovacích právech, pokud je odlišný) drženého v uvedených podnicích, do nichž se investovalo;
 - c) popis metod použitých pro účtování investic uvedených v písmeni b).

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 18 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a současně použít standardy IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a IAS 28 (ve znění z roku 2011).
- 18A Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 5, 6, 17 a 18 a doplnil odstavce 8A, 11A–11B, 16A a 18B–18I. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí tuto skutečnost uvést a současně použít všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 18B Pokud k datu prvotní aplikace změn dokumentu *Investiční jednotky* (kterým je pro účely tohoto standardu začátek ročního vykazovaného období, pro které jsou tyto změny použity poprvé) dospěje mateřský podnik k závěru, že je investiční jednotkou, uplatní na svou investici do dceřiné společnosti odstavce 18C–18I.
- 18C K datu prvotní aplikace je investiční jednotka, která dříve oceňovala svou investici do dceřiné společnosti pořizovacími náklady, povinna tuto investici nyní ocenit reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, jako kdyby požadavky tohoto IFRS byly účinné po celou dobu. Investiční jednotka retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, a upraví nerozdělené zisky na začátku bezprostředně předcházejícího období o případné rozdíly mezi:
- a) předchozí účetní hodnotou investice, a

b) reálnou hodnotou investice investora do dceřiné společnosti.

18D K datu prvotní aplikace je investiční jednotka, která dříve oceňovala svou investici do dceřiné společnosti reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, povinna nadále oceňovat tuto investici reálnou hodnotou. Kumulovaná částka všech úprav reálné hodnoty, dříve uznávaná v ostatním úplném výsledku, musí být převedena do nerozdělených zisků na počátku ročního období bezprostředně předcházejícího datu prvotní aplikace.

18E Investiční jednotka k datu prvotní aplikace neprovede úpravy předchozího účtování podílu v dceřiné společnosti, u níž původně zvolila ocenění reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9, jak umožňuje odstavec 10.

18F Před datem přijetí IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* je investiční jednotka povinna používat částky reálné hodnoty, které byly dříve oznámeny investorům nebo vedení, pokud tyto částky představují částku, za níž by investice mohla být směřována mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých tržních podmínek k datu ocenění.

18G Pokud není ocenění investice do dceřiné společnosti v souladu s odstavci 18C–18F prakticky proveditelné (podle definice v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*), uplatní investiční jednotka požadavky tohoto standardu na počátku nejstaršího období, pro něž je použití odstavců 18C–18F prakticky proveditelné, což může být aktuální období. Investor retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, pokud není počátkem nejstaršího období, pro které je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, aktuální období. Pokud datum, k němuž je pro investiční jednotku prakticky proveditelné ocenění dceřiné společnosti reálnou hodnotou, nastane dříve než začátek bezprostředně předcházejícího období, provede investor na počátku tohoto bezprostředně předcházejícího období úpravu vlastního kapitálu o veškeré rozdíly mezi:

a) předchozí účetní hodnotou investice, a

b) reálnou hodnotou investice investora do dceřiné společnosti.

Pokud je nejstarší období, pro které je uplatnění tohoto odstavce prakticky proveditelné, totožné s aktuálním obdobím, musí být úprava vlastního kapitálu uznána na počátku aktuálního období.

18H Pokud investiční jednotka pozbuje investice do dceřiné společnosti nebo přestane tuto dceřinou společnost ovládat před datem prvotní aplikace úprav dokumentu *Investiční jednotky*, není investiční jednotka povinna provést úpravy předchozího účtování této dceřiné společnosti.

18I Bez ohledu na odkazy na roční období bezprostředně předcházející datu prvotní aplikace (dále jen „bezprostředně předcházející období“) v odstavcích 18C–18G může účetní jednotka předložit rovněž upravené srovnávací informace za případná dřívější vykazovaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud však účetní jednotka předloží upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí být všechny odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích 18C–18G vykládány jako „nejstarší upravené vykazované srovnávací období“. Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně určit, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly sestaveny na jiném základě, a tento základ objasnit.

18J Dokumentem *Ekvivalenční metoda v samostatné účetní závěrce* (Změny IAS 27), vydaným v srpnu 2014, byly změněny odstavce 4 až 7, 10, 11B a 12. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

Odkazy na IFRS 9

19 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 27 (VE ZNĚNÍ NOVELY Z ROKU 2008)

20 Tento standard se vydává souběžně se standardem IFRS 10. Oba tyto IFRS dohromady nahrazují IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* (ve znění novely z roku 2008).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 28
Investice do přidružených a společných podniků

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na účtování investic do přidružených podniků a stanovit požadavky pro používání ekvivalenční metody při účtování investic do přidružených a společných podniků.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Tento standard použijí všechny investující účetní jednotky, které spoluovládají účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo v ní mají podstatný vliv.

DEFINICE

- 3 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

Přidružený podnik je účetní jednotka, v níž má investor podstatný vliv.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.

Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice prvotně uznána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech účetní jednotky, do níž bylo investováno. Hospodářský výsledek investora zahrnuje investorův podíl na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, a investorův ostatní úplný výsledek zahrnuje jeho podíl na ostatním úplném výsledku účetní jednotky, do níž investoval.

Společné ujednání je ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.

Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílení ovládání ujednání, které existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran, které sdílejí ovládání.

Společný podnik je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva ujednání.

Spoluvlastník je stranou společného podniku, která tento společný podnik spoluovládá.

Podstatný vliv je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních zásadách a rozhodnutích jednotky, do níž bylo investováno, ale není to ovládání ani spoluovládání takových zásad.

- 4 Následující termíny jsou definovány v odstavci 4 standardu IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* a v dodatku A standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a používají se v tomto standardu ve smyslu specifikovaném v IFRS, v nichž jsou definovány:

- ovládání jednotky, do níž bylo investováno,
- skupina,
- mateřský podnik,
- samostatná účetní závěrka,
- dceřiný podnik.

PODSTATNÝ VLIV

- 5 Jestliže účetní jednotka drží přímo či nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) 20 nebo více procent hlasovacích práv jednotky, do níž investovala, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. Naopak, drží-li účetní jednotka přímo nebo nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) méně než 20 procent hlasovacích práv jednotky, do níž investovala, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí účetní jednotce nutně bránit v tom, aby měla podstatný vliv.

- 6 Existence podstatného vlivu účetní jednotky se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:

- a) zastoupením v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu jednotky, do níž bylo investováno;
- b) účastí na tvorbě zásad, včetně účasti na rozhodování o dividendách nebo jiných přídelech ze zisku;
- c) významnými transakcemi mezi účetní jednotkou a jednotkou, do níž bylo investováno;
- d) vzájemnou výměnou manažerského personálu nebo
- e) poskytováním stěžejních technických informací.

- 7 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 budou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce další hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními zásadami jiné účetní jednotky (tj. potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou v současnosti 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 v současnosti uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy nastane nějaká budoucí událost.
- 8 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 v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva, s výjimkou záměrů vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést uvedená potenciální práva.
- 9 Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv v účetní jednotce, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních zásadách 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 přidružený podnik dostane pod kontrolu vlády, soudu, správce nebo regulátora. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních ujednání.

EKVIVALENČNÍ METODA

- 10 Při ocenění ekvivalenční metodou je investice do přidruženého nebo společného podniku při prvotním uznání oceněna pořizovacími náklady a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl uznán podíl investora na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, vytvořeném po datu akvizice. Investorův podíl na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, je uznán v investorově hospodářském výsledku. Výplaty vlastního kapitálu přijaté od jednotky, do níž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné z důvodů změn v investorově poměrném podílu na účetní jednotce, do níž investoval, jež vznikly ze změn v ostatním úplném výsledku této účetní 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 v investorově ostatním úplném výsledku (viz IAS 1 *Sestavení a prezentace účetní závěrky*).
- 11 Uznání výnosů z přijatých výplat vlastního kapitálu nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova zisku z investice do přidruženého nebo společného podniku, protože přijaté výplaty vlastního kapitálu mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého nebo společného podniku. Protože investor jednotku, do níž investoval, spoluovládá nebo na ni má podstatný vliv, má podíl na výkonnosti přidruženého podniku nebo společného podniku a v důsledku toho i na rentabilitě své investice. Investor zachycuje tento podíl tím, že rozšiřuje rozsah své účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na hospodářském výsledku takového podniku, do něhož investoval. Důsledkem je, že uplatnění ekvivalenční metody poskytuje při vykazování čistých aktiv a hospodářského výsledku investora více informací.
- 12 Pokud existují potenciální hlasovací práva nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, stanoví se podíl účetní jednotky na přidruženém podniku nebo na společném podniku výlučně na základě stávajících vlastnických podílů a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv nebo jiných derivátových nástrojů, ledaže se použije odstavec 13.
- 13 Za některých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnictví jako výsledek transakce, jež jí v současné době dává přístup k výnosům spojeným s tímto vlastnickým podílem. Za takových okolností se podíl přiřazený účetní jednotce určí tak, že se zohlední případné uplatnění uvedených potenciálních hlasovacích práv a ostatních derivátových nástrojů, které v současné době dávají účetní jednotce přístup k výnosům.
- 14 IFRS 9 *Finanční nástroje* se nepoužije na podíly v přidružených podnicích a společných podnicích, které se účtují za použití ekvivalenční metody. Pokud nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva, v podstatě v současnosti dávají přístup k výnosům spojeným s vlastnickým podílem na přidruženém podniku nebo na společném podniku, nevztahuje se na tyto nástroje IFRS 9. Ve všech ostatních případech se nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva v přidruženém podniku nebo ve společném podniku, účtují v souladu s IFRS 9.
- 14A Účetní jednotka použije IFRS 9 rovněž na jiné finanční nástroje v přidruženém nebo společném podniku, na něž se nepoužije ekvivalenční metoda. Patří mezi ně dlouhodobé účasti, jež v podstatě tvoří část čisté investice účetní jednotky do přidruženého nebo společného podniku (viz odstavec 38). Na tyto dlouhodobé účasti použije účetní jednotka IFRS 9 dříve, než použije odstavec 38 a odstavce 40 až 43 tohoto standardu. Při použití IFRS 9 účetní jednotka nezohlední případné úpravy účetní hodnoty dlouhodobých účastí v důsledku použití tohoto standardu.
- 15 Pokud se investice nebo část investice do přidruženého nebo společného podniku neklasifikuje jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, pak se

investice (nebo případný zbytkový podíl v takové investici) neklasifikovaná jako držená k prodeji klasifikuje jako dlouhodobé aktivum.

POUŽITÍ EKVIVALENČNÍ METODY

- 16 Účetní jednotka, která spoluovládá jednotku, do níž investovala, nebo v ní má podstatný vliv, vykazuje svou investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku za použití ekvivalenční metody, pokud uvedená investice nesplní podmínky osvobození v souladu s odstavci 17–19.

Osvobození od použití ekvivalenční metody

- 17 Účetní jednotka nemusí použít ekvivalenční metodu na svou investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku, pokud je účetní jednotka mateřským podnikem, který je osvobozen od sestavení konsolidované účetní závěrky výjimkou z rozsahu působnosti v odst. 4 písm. a) IFRS 10 nebo pokud jsou splněny všechny následující podmínky:

- a) účetní jednotka je plně vlastněným dceřiným podnikem nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nemají oprávnění hlasovat, byli informováni o tom, že účetní jednotka nepoužila ekvivalenční metodu, a nemají proti tomu námitek;
- b) dluhové nebo kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
- c) účetní jednotka nepodala svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jinému regulačnímu orgánu, ani právě neprovádí podání této účetní závěrky, za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu;
- d) nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik této účetní jednotky sestavuje účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné užití, splňuje požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví a v níž dceřiné společnosti jsou konsolidovány nebo jsou oceněny reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 10.

- 18 Pokud je investice do přidruženého podniku nebo do společného podniku držena přímo nebo nepřímo prostřednictvím účetní jednotky, která je organizací rizikového kapitálu nebo investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou účetní jednotkou včetně pojistných fondů spojených s investováním, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení uvedenou investici reálnou hodnotou vykazovanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9. Příkladem pojistného fondu spojeného s investováním je fond držený účetní jednotkou jakožto podkladová položka pro skupinu pojistných smluv s prvky přímé účasti. Pro účely tohoto rozhodnutí pojistné smlouvy zahrnují investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti. Účetní jednotka učiní toto rozhodnutí samostatně pro každý přidružený nebo společný podnik při prvotním uznání tohoto přidruženého nebo společného podniku. (Pojmy použité v tomto odstavci a definované v uvedeném standardu viz IFRS 17 *Pojistné smlouvy*).

- 19 Pokud má účetní jednotka investici v přidruženém podniku, jejíž část nepřímo drží organizace rizikového kapitálu nebo investiční fond, podílový fond nebo podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení uvedenou část investice v přidruženém podniku reálnou hodnotou vykazovanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9 bez ohledu na to, zda organizace společného kapitálu, nebo investiční fond, podílový fond a podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním má podstatný vliv v uvedené části investice. Pokud účetní jednotka učiní uvedenou rozhodnutí, použije účetní jednotka ekvivalenční metodu na zbyvající část své investice do přidruženého podniku, kterou nedrží organizace rizikového kapitálu, ani investiční fond, podílový fond či podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním.

Klasifikace jako držená k prodeji

- 20 Účetní jednotka použije IFRS 5 na investici do přidruženého podniku nebo společného podniku nebo na část takové investice, která odpovídá kritériím pro klasifikaci jako držená k prodeji. Případná zbytková část investice do přidruženého podniku nebo do společného podniku, která není klasifikována jako držená k prodeji, se vykazuje za použití ekvivalenční metody, a to až do okamžiku, kdy dojde k vyřazení části, jež je klasifikována jako držená k prodeji. Po vyřazení vykazuje účetní jednotka případný zbytkový podíl v přidruženém podniku nebo ve společném podniku v souladu s IFRS 9, ledaže zbytkový podíl je nadále přidruženým podnikem nebo společným podnikem – v takovém případě účetní jednotka používá ekvivalenční metodu.

- 21 Pokud investice v přidruženém nebo společném podniku nebo část takové investice dříve klasifikovaná jako držená k prodeji již nadále nesplňuje kritéria pro tuto klasifikaci, účtuje se pomocí ekvivalenční metody zpětně od data, kdy byla klasifikována jako držená k prodeji. Účetní závěrka za období od klasifikace za držené k prodeji se odpovídajícím způsobem upraví.

Ukončení používání ekvivalenční metody

- 22 **Účetní jednotka musí ukončit používání ekvivalenční metody ode dne, kdy její investice přestane být přidruženým podnikem nebo společným podnikem, takto:**
- a) Pokud se investice stane dceřiným podnikem, musí účetní jednotka svou investici vykazovat v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* a IFRS 10;
 - b) Pokud zbytkový podíl v někdejším přidruženém nebo společném podniku je finančním aktivem, ocení účetní jednotka zbytkový podíl reálnou hodnotou. Reálná hodnota zbytkového podílu se považuje za reálnou hodnotu při jeho prvotním uznání jako finančního aktiva v souladu s IFRS 9. Účetní jednotka uzná do hospodářského výsledku rozdíl mezi:
 - i) reálnou hodnotou zbytkového podílu a případnými výnosy z vyřazení části podílu v přidruženém nebo společném podniku a
 - ii) účetní hodnotou investice ke dni, kdy bylo ukončeno používání ekvivalenční metody;
 - c) Pokud účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, zaúčtuje všechny částky dříve uznané v ostatním úplném výsledku v souvislosti s takovou investicí na stejném základě, jako kdyby účetní jednotka, do níž bylo investováno, přímo vyřadila související aktiva nebo závazky.
- 23 Proto pokud by zisk nebo ztráta dříve uznané v ostatním úplném výsledku byly účetní jednotkou, do níž bylo investováno, reklasifikovány do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků, účetní jednotka převede zisk nebo ztrátu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úpravu) při ukončení používání ekvivalenční metody. Pokud například přidružený podnik nebo společný podnik má kumulativní kurzové rozdíly týkající se zahraniční složky a účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, reklasifikuje účetní jednotka do hospodářského výsledku zisk nebo ztrátu, jež byly předtím uznány v ostatním úplném výsledku v souvislosti se zahraniční složkou.
- 24 **Pokud se investice do přidruženého podniku stane investicí do společného podniku nebo investice do společného podniku se stane investicí do přidruženého podniku, pokračuje účetní jednotka v používání ekvivalenční metody a neprovede přecenění zbytkového podílu.**
- Změny ve vlastnickém podílu**
- 25 Pokud se vlastnický podíl účetní jednotky v přidruženém podniku nebo ve společném podniku zmenší, ale investice se nadále klasifikuje buďto jako přidružený podnik, nebo jako společný podnik, reklasifikuje účetní jednotka do hospodářského výsledku podíl zisku nebo ztráty, který byl předtím uznán v ostatním úplném výsledku, vztahující se k tomuto snížení vlastnického podílu, pokud by se uvedený zisk nebo ztráta měly reklasifikovat do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků.
- Postupy ekvivalenční metody**
- 26 Mnohé postupy, které jsou vhodné pro použití ekvivalenční metody, jsou podobné konsolidačním postupům popsáním v IFRS 10. Navíc pojetí, které je základem postupů použitých při účtování nabytí dceřiného podniku, je použito též pro účtování nabytí investice do přidruženého podniku nebo společného podniku.
- 27 Podíl skupiny v přidruženém nebo společném podniku je souhrn mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky držaných podílů v tomto přidruženém nebo společném podniku. Držení podílů jinými přidruženými nebo společnými podniky skupiny není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud přidružený nebo společný podnik má dceřiné, přidružené nebo společné podniky, hospodářský výsledek, ostatní úplný výsledek a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou uznány v účetní závěrce přidruženého podniku nebo společného podniku (včetně podílu tohoto přidruženého nebo společného podniku na hospodářském výsledku, ostatním úplném výsledku a čistých aktivech jeho přidružených a společných podniků) po všech úpravách nutných k zajištění jednotných účetních pravidel (viz odstavce 35–36A).
- 28 Zisky a ztráty plynoucí z transakcí „po vlastnické ose směrem nahoru“ a „po vlastnické ose směrem dolů“ mezi účetní jednotkou (včetně jejích konsolidovaných dceřiných podniků) a jejím přidruženým nebo společným podnikem jsou uznány v účetní závěrce účetní jednotky pouze ve výši podílů ostatních investorů daného přidruženého nebo společného podniku stojících mimo skupinu. Transakcemi „po vlastnické ose směrem nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženým podnikem nebo společným podnikem investorovi. Transakcemi „po vlastnické ose směrem dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem jeho přidruženému podniku nebo společnému podniku nebo jeho vklady aktiv tamtéž. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku nebo společného podniku plynoucí z těchto transakcí je vyloučen.
- 29 Pokud transakce po vlastnické ose směrem dolů přináší důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež se mají prodat nebo jimiž se má provést vklad, nebo o ztrátě ze znehodnocení uvedených aktiv, uzná investor uvedené ztráty v plném rozsahu. Pokud transakce po vlastnické ose směrem nahoru přináší důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež se mají koupit, nebo o ztrátě ze znehodnocení uvedených aktiv, uzná investor svůj podíl na uvedených ztrátách.

- 30 Vklad nepeněžního aktiva do přidruženého nebo společného podniku výměnou za podíl na vlastním kapitálu přidruženého nebo společného podniku se účtuje v souladu s odstavcem 28, s výjimkou vkladu postrádajícího obchodní podstatu ve smyslu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Pokud takový vklad postrádá obchodní podstatu, považuje se zisk nebo ztráta za nerealizované a neúčtuje se, pokud se neuplatní také odstavec 31. Takové nerealizované zisky a ztráty se vyloučí proti investici účtované za použití ekvivalenční metody a neprezentují se jako odložené zisky nebo ztráty v konsolidovaném výkazu o finanční pozici účetní jednotky nebo ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky, v němž jsou investice účtovány za použití ekvivalenční metody.
- 31 Pokud k podílu na vlastním kapitálu přidruženého podniku nebo společného podniku účetní jednotka obdrží peněžní nebo nepeněžní aktiva, uzná účetní jednotka v plném rozsahu do hospodářského výsledku část zisku nebo ztráty z nepeněžního vkladu týkající se obdržených peněžních nebo nepeněžních aktiv.
- 32 Investice je účtována ekvivalenční metodou od data, k němuž se stala přidruženým nebo společným podnikem. Při akvizici investice se případný rozdíl mezi pořizovacími náklady investice a podílem účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž se investovalo, vykazuje takto:
- a) goodwill týkající se přidruženého podniku nebo společného podniku je zahrnut v účetní hodnotě investice. Odpisování tohoto goodwillu není povoleno;
 - b) jakýkoli přebytek podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž bylo investováno, nad pořizovacími náklady investice je zahrnut jako výnos při stanovení podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku v období, ve kterém je investice pořízena.
- Jsou také provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku po akvizici tak, aby se například zohlednily odpisy odepisovatelných aktiv vycházející z jejich reálné hodnoty k datu akvizice. Obdobně jsou provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku po akvizici o ztráty ze znehodnocení, jako jsou ztráty ze znehodnocení goodwillu nebo pozemků, budov a zařízení.
- 33 **Při uplatnění ekvivalenční metody je účetní jednotkou použita poslední dostupná účetní závěrka přidruženého podniku nebo společného podniku. Pokud je konec účetního období účetní jednotky odlišný od konce účetního období přidruženého podniku nebo společného podniku, sestaví přidružený nebo společný podnik pro potřeby účetní jednotky účetní závěrku ke stejnému datu, jako je účetní závěrka účetní jednotky, ledaže je to prakticky neproveditelné.**
- 34 **Pokud je podle odstavce 33 použita při aplikaci ekvivalenční metody účetní závěrka přidruženého podniku nebo společného podniku s odlišným datem, než je datum používané účetní jednotkou, jsou provedeny úpravy o dopady podstatných událostí nebo transakcí, ke kterým došlo mezi takovým datem a datem účetní závěrky účetní jednotky. V žádném případě nesmí být rozdíl mezi koncem účetního období přidruženého nebo společného podniku a koncem účetního období účetní jednotky delší než tři měsíce. Délka účetních období a všechny rozdíly mezi konci účetních období musí být v jednotlivých obdobích stejné.**
- 35 **Účetní závěrka účetní jednotky je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
- 36 S výjimkou případu popsaného v odstavci 36A platí, že když přidružený podnik nebo společný podnik užívá pro obdobné transakce a případy za podobných okolností jiná účetní pravidla než účetní jednotka, jsou provedeny úpravy tak, aby účetní pravidla přidruženého nebo společného podniku odpovídala účetním pravidlům účetní jednotky, pokud je účetní závěrka přidruženého nebo společného podniku účetní jednotkou použita při aplikaci ekvivalenční metody.
- 36A Bez ohledu na požadavek uvedený v odstavci 36 platí, že pokud účetní jednotka, která sama není investiční jednotkou, má podíl v přidruženém nebo společném podniku, který je investiční jednotkou, může se tato účetní jednotka při aplikaci ekvivalenční metody rozhodnout zachovat ocenění reálnou hodnotou, které uvedený přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, použil na své podíly v dceřiných společnostech. Toto rozhodnutí se učiní samostatně pro každý přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, k pozdějšímu z těchto dat: a) datu, k němuž je přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, prvotně uznán; b) datu, k němuž se tento přidružený nebo společný podnik stane investiční jednotkou, a c) datu, k němuž se přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, poprvé stane mateřskou společností.
- 37 Má-li přidružený nebo společný podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je účetní jednotka, a klasifikovány jako vlastní kapitál, účetní jednotka počítá svůj podíl na hospodářském výsledku po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.
- 38 Je-li podíl účetní jednotky na ztrátách přidruženého nebo společného podniku roven nebo vyšší než jeho podíl na přidruženém nebo společném podniku, účetní jednotka přeruší uznávání svého podílu na dalších ztrátách. Podíl na přidruženém nebo společném podniku je účetní hodnota investice do přidruženého nebo společného podniku určená ekvivalenční metodou spolu s jakýmkoli dlouhodobým podílem, který v podstatě tvoří část čisté investice účetní jednotky do přidruženého nebo společného podniku. Například

položka, jejíž úhrada není ani plánována, ani k ní pravděpodobně v dohledné době nedojde, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do daného přidruženého nebo společného podniku. K takovým položkám lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze k nim zahrnout obchodní pohledávky, obchodní závazky nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající kolaterál, jako jsou zajištěné úvěry. Ztráty uznané ekvivalenční metodou, které převyšují investici účetní jednotky do kmenových akcií, jsou aplikovány i na jiné složky podílu účetní jednotky na přidruženém nebo společném podniku v opačném pořadí podle stupně jejich podřízenosti (tj. jejich priority při likvidaci podniku).

- 39 Poté, co je podíl účetní jednotky snížen na nulu, jsou další ztráty řešeny a závazek je uznán pouze v rozsahu, v němž účetní jednotce vznikly právní nebo mimosmluvní závazky nebo v němž zaplatila jménem přidruženého nebo společného podniku. Pokud přidružený nebo společný podnik následně vykáže zisky, účetní jednotka znovu začne uznávat svůj podíl na těchto ziscích pouze poté, co se její podíl na ziscích vyrovnal podílu na ztrátách, který nebyl uznán.

Ztráty ze znehodnocení

- 40 Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně uznávání ztrát přidruženého nebo společného podniku podle odstavce 38, použije účetní jednotka k rozhodnutí, zda existují objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení její čisté investice do přidruženého nebo společného podniku, odstavce 41A–41C.

- 41 [zrušen]

- 41A Hodnota čisté investice do přidruženého podniku nebo společného podniku je znehodnocena a ke ztrátám ze znehodnocení dochází pouze tehdy, když existuje objektivní důkaz o znehodnocení v důsledku jedné nebo více událostí, ke kterým došlo po prvotním uznání čisté investice („ztrátová událost“), a když tato ztrátová událost (nebo události) má vliv na odhadované budoucí peněžní toky z této čisté investice, které lze spolehlivě odhadnout. Někdy může dojít k tomu, že nebude možné určit jednotlivou izolovanou událost, která znehodnocení způsobila. Znehodnocení mohlo být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí. Ztráty očekávané v důsledku budoucích událostí se bez ohledu na jejich pravděpodobnost neuznávají. Objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení čisté investice, zahrnují pozorovatelné informace, které má účetní jednotka k dispozici a které svědčí o následujících ztrátových událostech:

- a) podstatné finanční problémy přidruženého nebo společného podniku;
- b) porušení smlouvy, jako např. prodlení s platbami úroků nebo jistiny či jejich nezaplacení, přidruženým podnikem nebo společným podnikem;
- c) účetní jednotka udělila svému přidruženému podniku nebo společnému podniku z ekonomických či právních důvodů souvisejících s finančními obtížemi tohoto přidruženého podniku nebo společného podniku úlevu, kterou by jinak neudělila;
- d) stává se pravděpodobným zahájení konkurzu či jiná finanční reorganizace přidruženého podniku nebo společného podniku, nebo
- e) zánik aktivního trhu pro tuto čistou investici z důvodu finančních potíží přidruženého podniku nebo společného podniku.

- 41B Zánik aktivního trhu z toho důvodu, že kapitálové nebo finanční nástroje přidruženého podniku nebo společného podniku již dále nejsou veřejně obchodovány, není sám o sobě důkazem o znehodnocení. Snížení úvěrového ratingu přidruženého podniku nebo společného podniku nebo pokles reálné hodnoty přidruženého podniku nebo společného podniku samy o sobě nejsou důkazem o znehodnocení, avšak mohou takovým důkazem být při posouzení v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi.

- 41C Kromě typů událostí uvedených v odstavci 41A patří mezi objektivní důkazy o znehodnocení čisté investice do kapitálových nástrojů přidruženého podniku nebo společného podniku informace o podstatných změnách s nepříznivým dopadem, ke kterým došlo v technologickém, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém přidružený podnik nebo společný podnik operuje, a které naznačují, že náklady spojené s pořízením investice do kapitálového nástroje nemusí být možné získat zpět. Objektivním důkazem o znehodnocení je i podstatný nebo dlouhotrvající pokles reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje pod jeho pořizovací náklady.

- 42 Protože goodwill, který je součástí účetní hodnoty čisté investice do přidruženého nebo společného podniku, není samostatně uznáván, není samostatně testován na znehodnocení za použití požadavků IAS 36 *Znehodnocení aktiv* pro testování znehodnocení goodwillu. Místo toho je celá účetní hodnota investice testována na znehodnocení podle IAS 36 jako jediné aktivum tak, že je porovnávána její zpětně získatelná částka (hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady vyřazení, je-li vyšší) s její účetní hodnotou vždy, když použití odstavců 41A–41C naznačuje, že čistá investice může být znehodnocena. Ztráta ze znehodnocení uznaná za takovýchto okolností není přiřazena k žádnému aktivu ani goodwillu, které jsou součástí účetní hodnoty čisté investice do přidruženého nebo společného podniku. Stejně tak se zrušení takovéto ztráty ze znehodnocení uzná v souladu s IAS 36 v rozsahu, v němž se následně zvýší zpětně získatelná částka čisté investice. Při určení hodnoty z užívání čisté investice účetní jednotka odhaduje:

- a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženým nebo společným podnikem, včetně peněžních toků z činnosti přidruženého nebo společného podniku a tržeb z konečného vyřazení investice, nebo
- b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z přijatých dividend z této investice a z jejího konečného vyřazení.

Při správných předpokladech přinášejí obě metody stejný výsledek.

- 43 Realizovatelná hodnota investice do přidruženého nebo společného podniku je stanovena pro každý přidružený nebo společný podnik, ledaže by takový přidružený nebo společný podnik nevytvářel peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou do značné míry nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této účetní jednotky.

SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

- 44 Investice do přidruženého nebo společného podniku musí být vykázána v samostatné účetní závěrce účetní jednotky v souladu s odstavcem 10 standardu IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 45 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání*, IFRS 12 *Zveřejňování podílů v jiných účetních jednotkách* a IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).
- 45A IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 40–42 a doplnil odstavce 41A–41C. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 45B Dokumentem *Ekvivalenční metoda v samostatné účetní závěrce* (Změny IAS 27), vydaným v srpnu 2014, byl změněn odstavec 25. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.
- 45D Dokumentem *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 17, 27 a 36 a vložen nový odstavec 36A. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 45E Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2014–2016* vydaným v prosinci 2016 byly změněny odstavce 18 a 36A. Účetní jednotka použije tyto změny v souladu s IAS 8 retrospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 45F IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavec 18. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.
- 45G Dokumentem *Dlouhodobé účasti v přidružených a společných podnicích*, vydaným v říjnu 2017, byl vložen nový odstavec 14A a zrušen odstavec 41. Účetní jednotka použije tyto změny v souladu s IAS 8 retrospektivně na roční účetní období začínající 1. ledna 2019 nebo později, s výjimkami uvedenými v odstavcích 45H až 45K. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.
- 45H Účetní jednotka, která poprvé použije změny v odstavci 45G a současně poprvé použije IFRS 9, použije požadavky přechodných ustanovení v IFRS 9 na dlouhodobé účasti popsané v odstavci 14A.
- 45I Účetní jednotka, která poprvé použije změny v odstavci 45G poté, co poprvé použije IFRS 9, použije požadavky přechodných ustanovení v IFRS 9, které jsou nezbytné pro použití požadavků stanovených v odstavci 14A na dlouhodobé účasti. Za tímto účelem se odkazy na den prvotního použití IFRS 9 považují za odkazy na začátek ročního účetního období, v němž účetní jednotka použije tyto změny poprvé (datum prvotního použití změn). Účetní jednotka není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely použití těchto změn. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zpětného pohledu.
- 45J Účetní jednotka, která při prvním použití změn v odstavci 45G použije přechodnou výjimku z IFRS 9 v souladu s IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely použití těchto změn. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zpětného pohledu.
- 45K Pokud účetní jednotka neupraví údaje za minulá období při použití odstavce 45I nebo odstavce 45J, musí k datu prvotního použití těchto změn uznat v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (nebo případně jiné složce vlastního kapitálu) případný rozdíl mezi:
 - a) předchozí účetní hodnotou dlouhodobých účastí popsaných v odstavci 14A k danému datu a
 - b) účetní hodnotou uvedených dlouhodobých účastí k danému datu.

Odkazy na IFRS 9

- 46 Pokud účetní jednotka použije tento standard, ale ještě nepoužije IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 jako odkaz na IAS 39.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 28 (2003)

- 47 Tento standard nahrazuje IAS 28 *Investice do přidružených podniků* (ve znění novely z roku 2003).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 29

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách¹

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 1 **Tento standard se použije 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 vyazuje.

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 podstatně 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 Účetní jednotky, které připravují účetní závěrky na základě účetnictví založeného na historických cenách, tak činí bez ohledu na změny ve všeobecné cenové hladině nebo na zvýšení specifických cen uznaných aktiv či závazků. Výjimkami jsou aktiva a závazky, které účetní jednotka musí nebo se rozhodne ocenit reálnou hodnotou. Pozemky, budovy a zařízení lze například přecenit na reálnou hodnotu a obecně se požaduje, aby také biologická aktiva byla oceňována reálnou hodnotou. Některé podniky však předkládají účetní závěrku na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, který odráží dopady změn specifických cen držných 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 ke konci účetního období. 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 nepřepřacované 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 na konci vykazovaného období. Odpovídající údaje za předchozí období požadované IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z května 2007) a každá informace vztahující se k dřívějším obdobím se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou na konci vykazovaného období. Pro účely vykázání srovnávacích částek v rozdílné měně vykazování se použijí odst. 42 písm. b) a odstavec 43 IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.**
- 9 **Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zahrnuty do hospodářského výsledku a vykázány odděleně.**

¹ Jako součást *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, vydaného v květnu 2008, rada změnila pojmy použité v IAS 29, aby byly v souladu s ostatními IFRS, a to následujícím způsobem: a) pojem „tržní hodnota“ byl změněn na pojem „reálná hodnota“ a b) pojmy „výsledky z operací“ a „čistý zisk“ byly změněny na pojem „hospodářský výsledek“.

- 10 Přepřacování 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 přepřacované účetní závěre.

Účetní závěrka v historických cenách

Výkaz o finanční pozici

- 11 Částky ve výkazu o finanční pozici ještě nevyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou ke konci účetního období se přepřacovávají za použití všeobecného cenového indexu.
- 12 Peněžní položky se nepřepřacovávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou ke konci účetního období. Peněžní položky jsou drženy peníze a položky, jež mají být přijaty nebo zaplacený v peněžích.
- 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 ke konci účetního období. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepřacovaném výkazu o finanční pozici.
- 14 Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách na konci vykazovaného období, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a reálné hodnotě, nejsou tedy přepřacovány. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepřacovávají.
- 15 Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech snížených o odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepřacované pořizovací náklady nebo pořizovací náklady snížené o odpisy každé položky se stanoví použitím změny všeobecného cenového indexu od data jejího nabytí do vykazovaného období na historickou cenu a kumulované odpisy této položky. Například pozemky, budovy a zařízení, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva jsou přepřacována od dat jejich pořízení. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepřacovány od okamžiku, kdy byly vynaloženy náklady na nákup a 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 přepřacování.
- 17 Všeobecný cenový index nemusí být k dispozici pro období, pro které je přepřacování 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 ke konci účetního období, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepřacovány od data přecenění.
- 19 Přepřacovaná částka nepeněžní položky se sníží v souladu s příslušnými IFRS, jestliže přesáhne zpětně získatelnou částku. Například přepřacované částky u pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a obchodních značek se sníží na zpětně získatelnou částku a přepřacované částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu.
- 20 Jednotka, do níž bylo investováno, která je zaúčtována ekvivalenční metodou, může vykazovat v měně hyperinflační ekonomiky. Výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném výsledku takové jednotky jsou přepřacovány v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jeho čistých aktivech a hospodářském výsledku. Pokud je přepřacovaná účetní závěrka jednotky, do níž bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, je přepočtena závěrkovými kurzy.
- 21 Dopad inflace se obvykle uznává u výpůjčních nákladů. Není vhodné přepřacovávat 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 přepřacována od data úhrady, a nikoliv od data nákupu.
- 23 [zrušen]
- 24 Na začátku prvního období aplikace tohoto standardu jsou složky vlastního kapitálu s výjimkou nerozdělených zisků a každého přírůstku z přecenění přepřacovány za použití všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto složky do podniku vloženy nebo jinak vznikly. Jakýkoli přírůstek z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepřacované nerozdělené zisky jsou odvozeny ze všech ostatních částek v přepřacovaném výkazu o finanční pozici.

- ### Výkaz o úplném výsledku

- Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice*

- 28 Přínos nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou obsaženy v hospodářském výsledku. Úprava aktiv a závazků spojených smlouvou se změnami cen provedená v souladu s odstavcem 13 je kompenzací přínosu nebo ztráty z čisté peněžní pozice. Ostatní položky výnosů a nákladů, 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 takovéto položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejněny společně s přínosem nebo ztrátou z čisté peněžní pozice ve výkaze o úplném výsledku.

Výkaz o finanční pozici

- ### Výkaz o úplném výsledku

- 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

- ## Výkaz peněžních toků

- ### Odpovídající údaje

- ## Konsolidovaná účetní závěrka

- 149

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 konci účetních období, 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 jejich 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 ke konci účetního období;
- 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 ke konci účetního období 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 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 uznávání a oceňování finančních aktiv a závazků uvedené ve standardu IFRS 9 *Finanční nástroje*, a zveřejňování údajů o nich v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 4 Tento standard použijí všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů s těmito výjimkami:
- a) podíly v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standardy IFRS 10, IAS 27 nebo IAS 28 požadují po účetní jednotce nebo jí umožňují účtovat o podílech v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích podle IFRS 9; v daných případech musí účetní jednotky uplatnit požadavky tohoto standardu. Účetní jednotky také uplatní tento standard na všechny deriváty týkající se podílů v dceřiných společnostech a přidružených a společných podnicích;
 - b) práva a závazky zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývající z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;
 - c) [zrušeno];
 - d) pojistných smluv ve smyslu IFRS 17 *Pojistné smlouvy* nebo investičních smluv s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17. Avšak tento standard platí pro:
 - i) deriváty vložené do pojistných smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, pokud IFRS 9 požaduje jejich samostatné účtování;
 - ii) investiční složky, které jsou odděleny od smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, jestliže IFRS 17 takové oddělení požaduje, pokud oddělená investiční složka není investiční smlouvou s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17;
 - iii) práva a závazky výstavce vyplývající z pojistných smluv, které splňují definici smluv o finanční záruce, jestliže výstavce používá při uznávání a oceňování smluv IFRS 9. Výstavce však použije IFRS 17, pokud zvolí v souladu s odst. 7 písm. e) IFRS 17 pro jejich uznání a ocenění použití IFRS 17;
 - iv) práva a závazky účetní jednotky, které představují finanční nástroje vyplývající ze smluv o kreditních kartách, nebo podobných smluv, které obsahují úvěrové nebo platební ujednání, jež účetní jednotka vystavuje, a které splňují definici pojistné smlouvy, jestliže účetní jednotka uplatňuje na tato práva a závazky standard IFRS 9 v souladu s odst. 7 písm. h) standardu IFRS 17 a odst. 2.1 písm. e) bodem iv) standardu IFRS 9;
 - v) práva a závazky účetní jednotky, které představují finanční nástroje vyplývající z pojistných smluv, jež účetní jednotka vystavuje, a které omezují odškodnění za pojistné události na částku, která je jinak požadována k uhrazení smluvně vzniklého závazku pojistníka, jestliže si účetní jednotka zvolí pro tyto smlouvy v souladu s odstavcem 8A standardu IFRS 17 použití standardu IFRS 9 místo standardu IFRS 17;
 - e) [zrušeno];
 - 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 [zrušeny]

- 8 Tento standard se použije 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. Tento standard se však použije na ty smlouvy, které účetní jednotka určí za oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 2.5 IFRS 9 *Finanční nástroje*.
- 9 Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat na čistém základě hotově 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 pohotově směnitelná za 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 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto 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 finanční 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 může být povinna přijmout proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo
 - ii) derivátem, který bude nebo může být vypořádán jinak než směnou pevné částky hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B, nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv pouze při likvidaci a jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16C a 16D, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Finančním závazkem je:

- a) smluvní závazek:
 - i) dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce nebo

- ii) směnít finanční aktiva nebo finanční závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné, nebo
- b) smlouva, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:
 - i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo může být povinna dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo
 - ii) derivátem, který bude nebo může být vypořádán jinak než směnou pevné částky hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem jsou kapitálovými nástroji předkupní práva, opce nebo warranty na nabytí pevného počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za pevnou částku jakékoli měny, pokud tato účetní jednotka nabízí předkupní práva, opce nebo warranty poměrným dílem všem svým stávajícím vlastníkům stejné třídy svých vlastních nederivativních kapitálových nástrojů. Za tímto účelem také vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B, nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv pouze při likvidaci a jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16C a 16D, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Nástroj, který vyhovuje definici finančního závazku, je výjimečně klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny znaky stanovené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňuje podmínky uvedené tamtéž.

Kapitálový nástroj je smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Nástroj s prodejní opcí je finanční nástroj, který držitele opravňuje k tomu, aby nástroj prodal zpět emitentovi za hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo který je automaticky prodán zpět emitentovi při výskytu nejisté budoucí události nebo v případě úmrtí držitele nástroje či odchodu držitele nástroje do důchodu.

- 12 Následující termíny jsou definovány v dodatku A IFRS 9 nebo v odstavci 9 IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a používají se v tomto standardu ve smyslu specifikovaném v IAS 39 a IFRS 9.

- naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku,
- vynětí,
- derivát,
- metoda efektivní úrokové míry,
- smlouva o finanční záruce,
- finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku,
- závazný příslib,
- očekávaná transakce,
- efektivnost zajištění,
- zajištěná položka,
- zajišťovací nástroj,
- určený k obchodování,
- spotový nákup nebo prodej,
- 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, jímž 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 AG13–AG14J a AG25–AG29A)

15 **Emitent finančního nástroje je povinen klasifikovat nástroj nebo jeho složky při prvotním uznání jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj podle podstaty smluvního ujednání a definic finančního závazku, finančního aktiva a kapitálového nástroje.**

16 Pokud emitent uplatňuje definice odstavce 11 k určení toho, zda je finanční nástroj kapitálovým nástrojem, a nikoli finančním závazkem, je nástroj kapitálovým nástrojem výlučně 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) v případě, že nástroj bude nebo může být vypořádán vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, nástroj je:

i) nederivátem, který nezahrnuje emitentův smluvní závazek dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

ii) derivátem, který bude vypořádán pouze směnou pevné částky hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů emitenta. Za tímto účelem jsou kapitálovými nástroji předkupní práva, opce nebo warranty na nabytí pevného počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za pevnou částku jakékoli měny, pokud tato účetní jednotka nabízí předkupní práva, opce nebo warranty poměrným dílem všem stávajícím vlastníkům stejné třídy svých vlastních nederivativních kapitálových nástrojů. Za tímto účelem také vlastní kapitálové nástroje emitenta nezahrnují nástroje, které mají všechny znaky a splňují podmínky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo v odstavcích 16C a 16D, ani nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta.

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 a) a b) výše, nejsou kapitálovým nástrojem. Nástroj, který vyhovuje definici finančního závazku, je výjimečně klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny znaky stanovené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňuje podmínky uvedené tamtéž.

Nástroje s prodejní opcí

16A Finanční nástroj s prodejní opcí zahrnuje smluvní závazek emitenta zpětně odkoupit či umořit tento nástroj za hotovost nebo jiné finanční aktivum při uplatnění prodejní opce. Odchylně od definice finančního závazku je nástroj, který zahrnuje takovýto závazek, klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny tyto znaky:

a) Dodává držiteli právo na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky v případě, že dojde k likvidaci účetní jednotky. Čistá aktiva účetní jednotky jsou aktiva, která zůstanou po odečtení všech ostatních nároků na její aktiva. Poměrný podíl se určí:

i) rozdělením čistých aktiv účetní jednotky při likvidaci na jednotky v rovnocenné částce, a

ii) vynásobením této částky počtem jednotek držených držitelem finančního nástroje;

b) Nástroj je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů. Aby mohl být do této třídy zařazen, nástroj:

i) není při likvidaci upřednostněn před jinými nároky na aktiva účetní jednotky a

ii) není třeba jej předtím, než je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, převést na jiný nástroj;

c) Všechny finanční nástroje ve třídě, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, mají stejné znaky. Například musejí být s prodejní opcí a vzorec či jiná metoda použitá pro výpočet ceny při zpětném odkupu či umoření jsou stejné pro všechny nástroje v této třídě;

d) Kromě smluvního závazku, podle něž musí emitent zpětně odkoupit či umořit nástroj za hotovost nebo jiné finanční aktivum, nezahrnuje tento nástroj žádný smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce nebo směnit finanční aktiva nebo finanční závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné, a není smlouvou, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, jak stanoví písmeno b) definice finančního závazku;

e) Celkové očekávané peněžní toky přiřaditelné nástroji během celé doby jeho použitelnosti vycházejí do velké míry z hospodářského výsledku, změny v uznaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky během celé doby použitelnosti nástroje (vyjma veškerých dopadů nástroje).

- 16B Aby mohl být nástroj klasifikován jako kapitálový nástroj, musí mít všechny výše uvedené znaky a emitent nesmí disponovat žádným jiným finančním nástrojem ani smlouvou, jejichž:
- celkové peněžní toky vycházejí do velké míry z hospodářského výsledku, změny v uznaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky (kromě dopadů takového nástroje či smlouvy) a
 - dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkových zisků držitelů nástroje s prodejní opcí.
- Pro účely uplatnění této podmínky účetní jednotka nepřihlédne k nefinančním smlouvám s držitelem nástroje popsaného v odstavci 16A, jejichž smluvní podmínky jsou podobné smluvním podmínkám rovnocenné smlouvy, která by mohla být uzavřena mezi stranou, která není držitelem nástroje, a emitující účetní jednotkou. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit, že je tato podmínka splněna, nesmí nástroj s prodejní opcí klasifikovat jako kapitálový nástroj.
- Nástroje či složky nástrojů, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci*
- 16C Některé finanční nástroje zahrnují smluvní závazek, podle něž musí emitující účetní jednotka dodat jiné účetní jednotce poměrný podíl svých čistých aktiv pouze při likvidaci. Závazek vzniká, protože je jisté, že k likvidaci dojde, a likvidace je mimo kontrolu účetní jednotky (např. v případě účetní jednotky s omezenou dobou použitelnosti), nebo není jisté, že nastane, likvidace však záleží na rozhodnutí držitele nástroje. Odchylně od definice finančního závazku je nástroj, který zahrnuje takovýto závazek, klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny tyto znaky:
- Dodává držiteli právo na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky v případě, že dojde k likvidaci účetní jednotky. Čistá aktiva účetní jednotky jsou aktiva, která zůstanou po odečtení všech ostatních nároků na její aktiva. Poměrný podíl se určí:
 - rozdělením čistých aktiv účetní jednotky při likvidaci na jednotky v rovnocenné částce a
 - vynásobením této částky počtem jednotek držených držitelem finančního nástroje;
 - Nástroj je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů. Aby mohl být do této třídy zařazen, nástroj:
 - není při likvidaci upřednostněn před jinými nároky na aktiva účetní jednotky a
 - není třeba jej předtím, než je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, převést na jiný nástroj;
 - Všechny finanční nástroje zařazené do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, musejí mít stejný smluvní závazek, podle něž musí emitující účetní jednotka dodat při likvidaci poměrných podíl svých čistých aktiv.
- 16D Aby mohl být nástroj klasifikován jako kapitálový nástroj, musí mít všechny výše uvedené znaky a emitent nesmí disponovat žádným jiným finančním nástrojem ani smlouvou, jejichž:
- celkové peněžní toky vycházejí do velké míry z hospodářského výsledku, změny v uznaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky (kromě dopadů takového nástroje či smlouvy) a
 - dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkových zisků držitelů nástroje.
- Pro účely uplatnění této podmínky účetní jednotka nepřihlédne k nefinančním smlouvám s držitelem nástroje popsaného v odstavci 16C, jejichž smluvní podmínky jsou podobné smluvním podmínkám rovnocenné smlouvy, která by mohla být uzavřena mezi stranou, která není držitelem nástroje, a emitující účetní jednotkou. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit, že je tato podmínka splněna, nesmí nástroj klasifikovat jako kapitálový nástroj.
- Reklasifikace nástrojů s prodejní opcí a nástrojů, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci*
- 16E Účetní jednotka klasifikuje finanční nástroj jako kapitálový nástroj v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D od data, kdy nástroj získá všechny znaky stanovené v uvedených odstavcích a splní podmínky uvedené tamtéž. Účetní jednotka reklasifikuje finanční nástroj od data, kdy nástroj přestane mít všechny znaky stanovené v uvedených odstavcích nebo splňovat všechny podmínky uvedené tamtéž. Pokud například účetní jednotka umoří všechny své emitované nástroje bez prodejní opce a pokud mají nástroje s prodejní opcí, které zůstávají nesplacené, všechny znaky popsané v odstavcích 16A a 16B a splňují všechny podmínky uvedené tamtéž, účetní jednotka reklasifikuje nástroje s prodejní opcí jako kapitálové nástroje od data, kdy umoří nástroje bez prodejní opce.
- 16F Účetní jednotka zaúčtuje reklasifikaci nástroje podle odstavce 16E takto:
- Kapitálový nástroj reklasifikuje jako finanční závazek od data, kdy nástroj přestane mít všechny znaky popsané v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D nebo přestane splňovat podmínky

stanovené tamtéž. Finanční závazek se ocení reálnou hodnotou nástroje v den reklasifikace. Účetní jednotka uzná ve vlastním kapitálu jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou kapitálového nástroje a reálnou hodnotou finančního závazku v den reklasifikace;

- b) Finanční závazek reklasifikuje jako vlastní kapitál od data, kdy nástroj získá všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splní podmínky stanovené tamtéž. Kapitálový nástroj se ocení účetní hodnotou finančního závazku v den reklasifikace.

Neexistence smluvního závazku dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odst. 16 písm. a))

- 17 S výjimkou okolností popsaných v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D je základním kritériem pro odlišení finančního závazku od kapitálového nástroje to, zda existuje smluvní závazek jedné strany (tj. emitenta) dodat druhé straně (tj. držiteli) hotovost nebo jiné finanční aktivum nebo směnit jiný finanční nástroj za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné. I když vlastník 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 ve výkaze o finanční pozici 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 právní formu vlastního 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 dává držiteli právo prodat ho emitentovi za hotovost nebo jiné finanční aktivum zpět („nástroj s prodejní opcí“), je finančním závazkem, vyjma nástrojů klasifikovaných jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. Finanční nástroj je finančním závazkem i tehdy, je-li částka hotovosti nebo jiných finančních aktiv určena na základě indexu nebo jiné položky, která má růstový potenciál nebo potenciál poklesu. 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, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. Například otevřené investiční fondy, podílové fondy, osobní společnosti a některá družstva mohou poskytovat svým podílníkům nebo členům právo kdykoli podíly emitentovi odprodat za hotovost, a tudíž jsou podíly podílníků nebo členů klasifikovány jako finanční závazky, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. Avšak i když účetní jednotka, která nemá vložený kapitál (např. některé investiční fondy nebo podílové fondy, viz ilustrativní příklad 7), klasifikuje nástroj s prodejní opcí jako finanční závazek, může mít v účetní závěrce 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 položky, které splňují definici vlastního kapitálu, např. fondy, a nástroje s prodejní opcí, které ji nesplňují (viz ilustrativní příklad 8).

- 19 Pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání hotovosti nebo jiných finančních aktiv pro vypořádání smluvního závazku, pak takový závazek splňuje definici finančního závazku, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. 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 umožnění, 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 nepřímou 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 umožnění 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 MJ¹, 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 jejich závazků.
- 22 S výjimkou ustanovení odstavce 22A je smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka dodá (nebo přijme) pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku hotovosti nebo jiných finančních aktiv, 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 zaplacená 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 neuznávají v účetní závěrce.
- 22A Pokud jsou vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky, které mají být účetní jednotkou přijaty nebo dodány při vypořádání smlouvy, nástroje s prodejní opcí, které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B a splňují podmínky stanovené tamtéž, nebo nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv pouze při likvidaci a které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16C a 16D a splňují podmínky stanovené tamtéž, je smlouva finančním aktivem nebo finančním závazkem. Totéž platí pro smlouvu, kterou účetní jednotka vypořádá přijetím nebo dodáním pevně stanoveného počtu takovýchto nástrojů výměnou za pevně stanovenou částku hotovosti nebo jiného finančního aktiva.
- 23 Vyjma okolností popsaných v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D zakládá smlouva, která obsahuje závazek účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje za hotovost nebo jiné finanční aktivum, finanční závazek 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 třeba závazek účetní jednotky podle forwardové smlouvy koupit vlastní kapitálové nástroje výměnou za hotovost. Finanční závazek je prvotně uznán v současné hodnotě splatné částky a je odúčtován z vlastního kapitálu. Následně je pak finanční závazek oceněn v souladu s IFRS 9. Pokud smlouva vyprší bez převzetí, 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 splatné částky i tehdy, pokud je povinnost koupě podmíněna realizací práva protistrany na umoření (např. vystavená prodejní opce, která dává protistraně 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, v případě výskytu nebo neexistence nejistých budoucích událostí (nebo výsledku nejistých okolností), jež nemůže ovlivnit ani emitent, ani držitel nástroje, jako je například změna indexu akciového trhu, indexu spotřebitelských

¹ V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

cen, úrokové sazby či daňových požadavků nebo budoucí tržby emitenta, jeho čistý zisk nebo poměr cizích zdrojů a vlastního kapitálu. Emitent takového nástroje nemá nepodmíněně právo vyhnout se dodání hotovosti nebo jiných finančních aktiv (nebo jinak vypořádat svůj závazek takovým způsobem, aby se jednalo o finanční závazek). Proto je nástroj finančním závazkem emitenta, s výjimkou případů, kdy:

- a) část ustanovení o podmíněném vypořádání, která by mohla vyžadovat úhradu v hotovosti nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, aby se jednalo o finanční závazek), není autentická;
- b) od emitenta lze požadovat, aby uhradil závazek v hotovosti nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, aby se jednalo o finanční závazek), jedině v případě jeho likvidace, nebo
- c) nástroj má všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B a splňuje podmínky stanovené tamtéž.

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 uznává 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 ujednání o předání peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva) a kapitálový nástroj (kupní opce, na jejímž základě má držitel po určité době právo přeměnit tento nástroj na fixní 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 ve výkazu o finanční pozici 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 IFRS 9 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 kupní opce) složeného finančního nástroje, které nemají charakter kapitálové složky (jako například konverzní opce), se zahrnují do závazkové složky. Účetní hodnoty přiřazené závazkové složce a kapitálové složce při prvotním uznání jsou vždy rovny účetní hodnotě nástroje jako celku. Z odděleného prvotního uznávání 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 hospodářský výsledek účetní jednotky.**

Takové akcie mohou být získány a drženy účetní jednotkou nebo jiným členem konsolidované skupiny. Zaplacená úhrada se uzná přímo ve vlastním kapitálu.

- 33A Některé účetní jednotky interně nebo externě provozují investiční fond, který investorům poskytuje plnění určené jednotkami ve fondu, a uznávají finanční závazky týkající se částek splatných těmto investorům. Podobně některé účetní jednotky vystavují skupiny pojistných smluv s prvky přímé účasti a tyto účetní jednotky drží podkladové položky. Některé takové fondy nebo podkladové položky zahrnují vlastní akcie účetní jednotky. Nehledě na odstavec 33 se účetní jednotka může rozhodnout nesnižovat vlastní kapitál o vlastní akcie, které jsou zahrnuty v takovém fondu nebo jsou podkladovou položkou, právě tehdy, pokud účetní jednotka pro tyto účely svůj vlastní kapitálový nástroj zpětně odkoupí. Místo toho se účetní jednotka může rozhodnout nadále účtovat o takových vlastních akciích jako o vlastním kapitálu a o zpětně odkoupeném nástroji účtovat tak, jako by tento nástroj byl finančním aktivem, a oceňovat jej reálnou hodnotou v hospodářském výsledku v souladu s IFRS 9. Toto rozhodnutí je neodvolatelné a činí se jednotlivě pro každý nástroj. Pro účely tohoto rozhodnutí pojistné smlouvy zahrnují investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti. (Pojmy použité v tomto odstavci definované v uvedeném standardu viz IFRS 17.)

- 34 Částka držených vlastních akcií se zveřejňuje odděleně buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v komentáři 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 uznávají do hospodářského výsledku jako výnos nebo náklad. Rozdělení držitelům kapitálového nástroje uzná účetní jednotka přímo ve vlastním kapitálu. Transakční náklady kapitálové transakce se zaúčtují jako odpočet z vlastního kapitálu.**

- 35A Daň ze zisku týkající se rozdělení držitelům kapitálového nástroje a transakčních nákladů kapitálové transakce se zaúčtuje v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

- 36 Klasifikace finančních nástrojů jako finančních závazků nebo kapitálových nástrojů určuje, zda úroky, dividendy, ztráty a zisky týkající se tohoto nástroje jsou uznány jako výnos nebo náklad do hospodářského výsledku. Proto platby dividend z akcií zcela uznaných jako závazky jsou uznány jako náklady stejně jako úroky z dluhopisů. Podobně zisky a ztráty spojené s umořením nebo refinancováním finančních závazků jsou uznány do hospodářského výsledku, zatímco umoření nebo refinancování kapitálových nástrojů jsou uznány jako změna vlastního kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se neuznávají 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 do té míry, do jaké jsou přírůstkovými náklady přímo přiřaditelnými kapitálové transakci, kterým by se jinak bylo možno vyhnout, pokud by se transakce neudála. Náklady nerealizované kapitálové transakce jsou uznány jako náklad.

- 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 kótaci 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 v souladu s IAS 1 uvádí samostatně.

- 40 Dividendy klasifikované jako náklad mohou být prezentovány ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku buďto s úrokem u ostatních závazků nebo jako samostatná položka. Kromě požadavků podle tohoto standardu se zveřejňování účastí a dividend řídí požadavky podle IAS 1 a IFRS 7. V některých případech je vzhledem k rozdílnosti úroků a dividend, např. z hlediska daňové uznatelnosti, vhodné tyto vykázat ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku odděleně. Daňové dopady se vykazují podle IAS 12.

- 41 Zisky a ztráty vztahující se ke změnám účetní hodnoty finančního závazku jsou uznány jako výnos nebo náklad do hospodářského výsledku 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 ve výkazu o úplném výsledku samostatně, pokud to má význam pro výklad výkonnosti účetní jednotky.

Započtení finančních aktiv a finančních závazků (viz také odstavce AG38A–AG38F a AG39)

- 42 **Finanční aktivum a finanční závazek lze kompenzovat a ve výkazu o finanční pozici uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud účetní jednotka:**

a) má právně vymahatelný nárok uznané částky započítat a

b) má v úmyslu buď vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek na čistém základě, nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

Při účtování převodu finančního aktiva, které nesplňuje podmínky pro vynětí, nesmí účetní jednotka kompenzovat převedené aktivum s příslušným závazkem (viz IFRS 9, odstavec 3.2.22).

- 43 V souladu s tímto standardem se finanční aktiva a finanční závazky vykazují na čistém základě v případě, že to odpovídá budoucím peněžním tokům plynoucím účetní jednotce z vypořádání 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 fakticky 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. Účetní jednotka zveřejní informace požadované podle odstavců 13B–13E IFRS 7 v případě uznaných finančních nástrojů, které spadají do působnosti odstavce 13A IFRS 7.
- 44 Započtení finančního aktiva a finančního závazku a uznání čisté částky ve výkazu o finanční pozici nelze ztotožňovat s případem, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek z výkazu o finanční pozici vyňaty. Při započtení totiž nevznikají žádné zisky ani ztráty, zatímco při vynětí finančního nástroje dochází nejen k vynětí této dříve uznané položky z výkazu o finanční pozici, ale může dojít i k uznání 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 riziko likvidity, 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, vykazování aktiva a závazku na čistém základě 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 na čistém základě, 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 účetní závěrky 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 riziku likvidity. 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 riziku likvidity rovnajícímu se plné výši závazku. Takové riziko může být podstatné, 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 svěrenécké 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 na čistém základě týkající se všech finančních nástrojů zahrnutých ve smlouvě, jestliže 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.

51–95 [zrušeny]

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

96 Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití 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), včetně změn vydaných v březnu roku 2004. Pokud účetní jednotka použije tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

96A Dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, obsahuje požadavek, aby byly finanční nástroje, které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňují podmínky stanovené tamtéž, klasifikovány jako kapitálové nástroje, změnil odstavce 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 a AG27 a vložil nové odstavce 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J a AG29A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije příslušné změny IAS 1, IAS 39, IFRS 7 a IFRIC 2.

96B Dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* zavedl výjimku s omezeným rozsahem působnosti; účetní jednotka tudíž tuto výjimku neuplatňuje analogicky.

96C Klasifikace nástrojů, jichž se uvedená výjimka týká, se omezí na zaúčtování takového nástroje podle IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9. Nástroj není považován za kapitálový nástroj podle jiných návodů, např. IFRS 2.

97 Tento standard se použije retrospektivně.

97A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 40. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

97B IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění novely z roku 2008) zrušil odst. 4 písm. c). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu. Tato změna se však nevztahuje na podmíněnou protihodnotu vyplývající z podnikové kombinace, jejíž datum akvizice předchází datu účinnosti IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008). Účetní jednotka místo toho tuto protihodnotu zaúčtuje podle odstavců 65A–65E IFRS 3 (ve znění z roku 2010).

97C Při uplatňování změn popsanych v odstavci 96A se od účetní jednotky požaduje, aby rozdělila složený finanční nástroj, který zahrnuje závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci, na samostatnou závazkovou a kapitálovou složku. Pokud je již závazková složka splacena, požaduje retrospektivní aplikace uvedených změn IAS 32 oddělení dvou složek vlastního kapitálu. První složka je v nerozděleném zisku a představuje kumulativní úrok ze závazkové složky. Druhou složkou je původní kapitálová složka. Účetní jednotka tudíž nemusí tyto dvě složky rozdělovat, pokud je závazková složka ke dni uplatnění změn splacena.

97D Odstavec 4 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a použije pro toto dřívější období změny odstavce 3 IFRS 7, odstavce 1 IAS 28 a odstavce 1 IAS 31, které byly vydány v květnu 2008. Je povoleno, aby účetní jednotka tuto změnu použila prospektivně.

97E Odstavce 11 a 16 byly změněny dokumentem *Klasifikace předkupních práv při emisi*, který byl vydán v říjnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. února 2010 nebo později.

Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

- 97F [zrušen]
- 97G *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 97B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 97H [zrušen]
- 97I IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odst. 4 písm. a) a odstavec AG29. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 97J IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 11 a změnil odstavce 23 a AG31. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 97K Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znoveletoval odstavec 40. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 97L Dokumentem *Započtení finančních aktiv a finančních závazků* (novela IAS 32), vydaným v prosinci 2011, byl zrušen odstavec AG38 a vloženy nové odstavce AG38A až AG38F. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto novelu od dřívějšího data, zveřejní tuto skutečnost a zveřejní informace vyžadované dokumentem *Zveřejnění – započtení finančních aktiv a finančních závazků* (novela IFRS 7), vydaným v prosinci 2011.
- 97M Dokumentem *Zveřejnění – započtení finančních aktiv a finančních závazků* (novela IFRS 7), vydaným v prosinci 2011, byl změněn odstavec 43 přidáním požadavku, aby účetní jednotka zveřejnila informace požadované v odstavcích 13B–13E IFRS 7 u uznaných finančních aktiv, která spadají do působnosti odstavce 13A IFRS 7. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2013 nebo později a mezitímní období v rámci těchto ročních období. Účetní jednotka zveřejní informace požadované těmito změnami retrospektivně.
- 97N Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byly změněny odstavce 35, 37 a 39 a doplněn odstavec 35A. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 97O Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 4. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka uplatní tuto změnu dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 97P [zrušen]
- 97Q Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec AG21. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 97R IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 a AG30 a zrušil odstavce 97F, 97H a 97P. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 97S IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce AG9 a AG10. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 97T IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavce 4, AG8 a AG36 a vložil nový odstavec 33A. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 dále změnilly odstavec 4. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

- 98 Tento standard nahrazuje IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* novelizovaný v roce 2000¹.
- 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*.

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*.

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 uznáváním a oceňováním finančních nástrojů. Požadavky na uznávání a oceňování finančních aktiv a finančních závazků jsou stanoveny v IFRS 9.

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 uznání 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 MJ¹. 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 uznání. Držitel a emitent nástroje mají finanční aktivum (držitel) a finanční závazek (emitent).
- 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 uznání v účetní závěrce mnohdy splňovat nebudou. Některá podmíněná práva a závazky mohou být pojistnými smlouvami spadajícími do působnosti IFRS 17.
- AG9 Leasing obvykle vytváří nárok pronajímatele získat a smluvní závazek nájemce zaplatit řetězec plateb, které se v podstatě rovnají splátkám jistiny a úroků stanoveným smlouvou o úvěru. Pronajímatel zaúčtuje částku, kterou obdrží na základě smlouvy o finančním leasingu, nikoliv podkladové aktivum jako takové, které je předmětem finančního leasingu. Pronajímatel tudíž považuje finanční leasing za finanční nástroj. Podle IFRS 16 neuzná pronajímatel svůj nárok získat leasingové platby v rámci operativního leasingu. Pronajímatel nadále účtuje o samotném podkladovém aktivu, a nikoli o částce splatné v budoucnu podle

¹ V této příručce jsou peněžní částky určeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

smlouvy. Pronajímatel tudíž nepovažuje operativní leasing za finanční nástroj, s výjimkou jednotlivých plateb aktuálně splatných, které má nájemce zaplatit.

- AG10 Aktiva, která mají fyzickou podobu (jako např. zásoby, hmotný majetek, technologie a vybavení), aktiva z práva k užívání ani nehmotná aktiva (jako např. patenty a ochranné známky) nejsou finančními aktivy. Kontrola nad těmito hmotnými aktivy, aktivy z práva k užívání 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 ze zisku, 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. Podobně mimosmluvní závazky, jak jsou definovány v IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, neplynou ze smluv a nejsou finančními závazky.

Kapitálové nástroje

- AG13 Příklady kapitálových nástrojů zahrnují kmenové akcie bez možnosti prodeje, některé nástroje s prodejní opcí (viz odstavce 16A a 16B), některé nástroje, které účetní jednotce ukládají závazek dodat jiní straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci (viz odstavce 16C a 16D), některé typy prioritních akcií (viz odstavce AG25 a AG26), warranty nebo vystavené kupní opce, které umožňují držitelům upsat nebo koupit pevný počet kmenových akcií emitující účetní jednotky bez možnosti prodeje výměnou za pevnou částku hotovosti nebo jiné finanční aktivum. Závazek účetní jednotky emitovat nebo koupit pevný počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku hotovosti nebo jiné finanční aktivum je kapitálovým nástrojem účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavce 22A). Avšak pokud taková smlouva obsahuje povinnost účetní jednotky dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (jiné než smlouvu klasifikovanou jako vlastní kapitál v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D), je též závazkem ve výši současné hodnoty splatné částky (viz odst. AG27 písm. a)). Emitent kmenových akcií bez možnosti prodeje přebírá závazek, jakmile podniká formální kroky k rozdělení zisku a stává se právně zavázaným vůči svým akcionářům tak učinit. 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, mají být 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 (s výjimkou ustanovení odstavce 22A). Místo toho se úhrada takové smlouvy odečítá z vlastního kapitálu.

Třída nástrojů podřízená všem ostatním třídám (odst. 16A písm. b) a odst. 16C písm. b))

- AG14A Jedním ze znaků podle odstavců 16A a 16C je skutečnost, že je finanční nástroj zařazen do třídy, která je podřízená všem ostatním třídám.
- AG14B Při určování, zda nástroj patří do podřízené třídy, účetní jednotka vyhodnotí nárok nástroje při likvidaci, jako kdyby měla být likvidována v den, kdy nástroj klasifikuje. Dojde-li ke změně příslušných okolností, účetní jednotka klasifikaci opětovně posoudí. Například pokud účetní jednotka emituje nebo umoří jiný finanční nástroj, může tím být ovlivněno zařazení dotčeného nástroje do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám.
- AG14C Nástroj, který má při likvidaci účetní jednotky přednostní právo, není nástrojem, který má nárok na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky. Nástroj má například přednostní právo při likvidaci, pokud kromě práva na podíl na čistých aktivech účetní jednotky držitelé dodávají při likvidaci také právo na pevnou dividendu, zatímco jiné nástroje v podřízené třídě s právem na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky totéž právo při likvidaci nemají.
- AG14D Pokud má účetní jednotka pouze jedinou třídu finančních nástrojů, je tato třída považována za podřízenou všem ostatním nástrojům.

Celkové očekávané peněžní toky přiřaditelné nástroji během celé doby jeho použitelnosti (odst. 16A písm. e))

- AG14E Celkové očekávané peněžní toky nástroje během celé doby jeho použitelnosti musejí do velké míry vycházet z hospodářského výsledku, změny v uznaných čistých aktivech nebo v reálné hodnotě uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky během celé doby použitelnosti nástroje. Hospodářský výsledek a změny v uznaných čistých aktivech se ocení v souladu s příslušnými IFRS.

Transakce prováděné držitelem nástroje v jiném postavení než jako vlastník účetní jednotky (odstavec 16A a 16C)

AG14F Držitel finančního nástroje s prodejní opcí nebo nástroje, který účetní jednotce ukládá závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci, může s účetní jednotkou provádět transakce v jiném postavení než jako vlastník. Držitel nástroje může být například také zaměstnancem účetní jednotky. Při posuzování, zda by měl být nástroj klasifikován jako vlastní kapitál podle odstavce 16A nebo odstavce 16C, se zvažují pouze peněžní toky a smluvní podmínky nástroje, které se týkají držitele nástroje jakožto vlastníka účetní jednotky.

AG14G Příkladem je komanditní společnost se společníky-komanditisty a společníky-komplementáři. Někteří společníci-komplementáři mohou účetní jednotce poskytovat záruku a za poskytování takovéto záruky mohou být odměněni. Za takovýchto okolností se záruka a související peněžní toky týkají držitelů nástroje jakožto ručitelů, nikoli vlastníků účetní jednotky. Proto takováto záruka ani související peněžní toky nejsou důvodem k tomu, aby byli společníci-komplementáři považováni za podřízené společníkům-komanditistům, a při posouzení, zda jsou smluvní podmínky nástrojů komanditní společnosti a nástrojů veřejné obchodní společnosti totožné, se nezohlední.

AG14H Jiným příkladem je režim sdílení hospodářského výsledku, který hospodářský výsledek přiděluje držitelům nástroje na základě poskytnutých služeb nebo podnikatelské činnosti za probíhající nebo předcházející roky. Takovéto režimy jsou transakce s držiteli nástroje v postavení jiném než vlastnickém a při posuzování znaků uvedených v odstavci 16A nebo odstavci 16C by neměly být vzaty v úvahu. Režimy sdílení hospodářského výsledku, které přidělují hospodářský výsledek držitelům nástroje na základě nominální částky jejich nástrojů ve vztahu k jiným v dané třídě, představují transakce s držiteli nástroje ve vlastnickém postavení a při posuzování znaků uvedených v odstavci 16A nebo odstavci 16C se zohlední.

AG14I Peněžní toky a smluvní podmínky transakce mezi držitelem nástroje (v jiném postavení než jako vlastník) a emitující účetní jednotkou musí být podobné jako při rovnocenné transakci, k níž by mohlo dojít mezi stranou, která není držitelem nástroje, a emitující účetní jednotkou.

Žádný jiný finanční nástroj nebo smlouva s celkovými peněžními toky, které podstatně určují nebo omezují zbytkové zisky držitele nástroje (odstavce 16B a 16D)

AG14J Podmínkou k tomu, aby byl finanční nástroj, který jinak splňuje kritéria stanovená v odstavci 16A nebo odstavci 16C, klasifikován jako vlastní kapitál, je, aby účetní jednotka nedisponovala jiným finančním nástrojem nebo smlouvou, jejichž a) celkové peněžní toky ve velké míře vycházejí z hospodářského výsledku, změny uznaných čistých aktiv nebo změny reálné hodnoty uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky a b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkových zisků. Je nepravděpodobné, že tomu, aby byly nástroje, které jinak splňují kritéria stanovená v odstavci 16A nebo odstavci 16C, byly klasifikovány jako vlastní kapitál, zabrání následující nástroje, které jsou uzavřeny za běžných obchodních podmínek s nespříznivými stranami:

- a) nástroje s celkovými peněžními toky, které do značné míry vycházejí ze specifických aktiv účetní jednotky;
- b) nástroje s celkovými peněžními toky, které vycházejí z procentního podílu výnosů;
- c) smlouvy, které mají jednotlivé zaměstnance odměnit za služby poskytnuté účetní jednotce;
- d) smlouvy, které za poskytnuté služby či dodané zboží vyžadují platbu nepodstatného podílu zisku.

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 obvykle¹ 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

¹ To platí pro většinu, ale nikoliv pro všechny deriváty, například při některých úrokových swapech v různých měnách je při uzavření smlouvy směřena jistina (a znovu směřena k datu splatnosti).

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 směneno 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 vyplývajícimu z držené kupní opce, tak smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícimu z vystavené prodejní opce. Proávající má smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícimu z držené prodejní opce a smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícimu 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 směniti 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 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 pohotově směnitelná za hotovost, spadají do působnosti tohoto standardu, jako by byly finančními nástroji (viz odstavec 8).
- AG21 Mimo případy uvedené v IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* 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 směniti 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]

VYKÁZÁNÍ

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 akcií a určit, zda mají základní charakteristiky finančního závazku. Například prioritní akcie, která zakládá umocnění 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 nedostatečnému zisku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku. Opční právo emitenta směřovat akcie za hotovost nesplňuje definici finančního závazku, protože emitent nemá současný závazek převést na akcionáře finanční aktivum. Umocnění 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 umocnit.

AG26 Pokud u prioritních akcií právo umocnění 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, závisí 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 hospodářského výsledku emitenta nebo
- f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj hospodářský výsledek 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 budoucího protiplnění nebo směnou pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky za pevnou částku hotovosti nebo jiného finančního aktiva, je kapitálovým nástrojem (s výjimkou ustanovení odstavce 22A). Proto jakákoliv úhrada přijatá nebo zaplacená v rámci takové smlouvy je přičtena 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 hotovosti. Avšak pokud smlouva vyžaduje, aby účetní jednotka koupila (zpětně odkoupila) vlastní akcie za hotovost nebo jiné finanční aktivum, a to k pevnému či určitému datu nebo na požádání, uzná taková účetní jednotka také finanční závazek rovný současné hodnotě umořovací částky (s výjimkou nástrojů, které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňují podmínky stanovené tamtéž). Příkladem může být závazek účetní jednotky plynoucí z forwardové smlouvy na zpětnou koupi pevného počtu vlastních akcií za pevnou částku hotovosti;
- b) závazek účetní jednotky koupit 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 umocnění (s výjimkou ustanovení odstavců 16A a 16B nebo odstavců 16C a 16D). 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 hotovosti nebo jiného finančního aktiva, která bude obdržena nebo dodána, závisí na změnách tržní ceny vlastního kapitálu účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavců 16A a 16B nebo odstavců 16C a 16D). Příkladem je akciová opce vypořádaná čistou částkou v hotovosti;
- d) smlouva, která bude vypořádána proměnným počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná pevné částce nebo částce závislé 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 účetní jednotka uvede nekontrolní podíly, tj. podíly jiných stran na kapitálu a výnosech jejích dceřiných podniků, v souladu s IAS 1 a IFRS 10. 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 individuální 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 složka, která je předmětem tohoto závazku) klasifikován v konsolidované účetní závěrce jako finanční závazek.
- AG29A Některé druhy nástrojů, které účetní jednotce ukládají smluvní závazek, jsou v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D klasifikovány jako kapitálové nástroje. Klasifikace podle uvedených odstavců je výjimkou ze zásad, které se jinak v tomto standardu uplatňují při klasifikaci nástroje. Tato výjimka se nevztahuje na klasifikaci nekontrolních podílů v konsolidované účetní závěrce. Proto jsou nástroje, které jsou buď v souladu s odstavci 16A a 16B, nebo odstavci 16C a 16D v samostatných nebo individuálních účetních závěrkách klasifikovány jako kapitálové nástroje, které jsou nekontrolními podíly, klasifikovány v konsolidovaných účetních závěrkách skupiny jako závazky.

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. Klasifikaci a oceňování finančních aktiv, která jsou složenými finančními nástroji, z pohledu držitelů se zabývá IFRS 9.
- 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 vykazovat ve výkazu o finanční pozici odděleně závazkovou složku a kapitálovou složku takto:
- a) závazek emitenta vyplácet pravidelně úroky a jmenovitou hodnotu dluhopisu představuje finanční závazek, který existuje až do doby konverze finančního nástroje. Při prvotním uznání 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. Tato opce má při prvotním uznání hodnotu, i když je v tomto okamžiku „mimo peníze“ (*out of money*).
- AG32 Při konverzi konvertibilního nástroje k datu splatnosti vyjme účetní jednotka závazkovou složku a uzná 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 zásadami aplikovatelnými na příslušnou složku takto:

- a) částka zisku nebo ztráty týkající se závazkové složky se uznává do hospodářského výsledku a
- b) částka úhrady vztahující se ke kapitálové složce se uznává ve vlastním 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 uzná jako ztráta do hospodářského výsledku.

Vlastní akcie (odstavce 33 a 34)

AG36 Vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou uznávány 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 (viz však také odstavec 33A). 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 výkazu o finanční pozici 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 uznává do hospodářského výsledku a klasifikuje jako úrokový náklad. Všechny vyplacené dividendy se vztahují ke kapitálové složce a podle toho jsou uznány jako rozdělení hospodářského výsledku. 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 [zrušen]

Kritérium, že účetní jednotka „má okamžitě vymahatelné právo započíst uznané částky“ (odst. 42 písm. a))

AG38A Právo na započtení může být okamžitě dostupné nebo může být podmíněno nějakou budoucí událostí (právo nebo výkon práva spouští nějaká budoucí událost, jako třeba neplnění, platební neschopnost nebo úpadek jedné z protistran). I když není právo na započtení podmíněno budoucí událostí, může být právně vymahatelné pouze za normálních okolností, nebo v případě neplnění, platební neschopnosti nebo úpadku jedné nebo všech protistran.

AG38B Aby účetní jednotka splnila kritérium odst. 42 písm. a), musí mít okamžitě vymahatelné právo na započtení. To znamená, že právo na započtení:

- a) nesmí být podmíněné budoucí událostí a
- b) musí být právně vymahatelné za všech těchto okolností:
 - i) za normálních okolností;
 - ii) v případě neplnění a
 - iii) v případě platební neschopnosti nebo úpadku účetní jednotky a všech protistran.

AG38C Povaha a rozsah práva na započtení včetně případných podmínek jeho výkonu a toho, zda toto právo zůstane zachováno v případě neplnění nebo platební neschopnosti nebo úpadku, se mohou v jednotlivých jurisdikcích lišit. V důsledku toho nelze předpokládat, že právo na započtení je v případě jiných než normálních okolností automaticky dostupné. Úpadekové nebo insolvenční právo některé jurisdikce může například za určitých okolností zakazovat nebo omezovat právo na započtení v případě úpadku nebo platební neschopnosti.

AG38D Ke zjištění toho, zda je za normálních okolností, v případě neplnění a v případě platební neschopnosti nebo úpadku vymahatelné právo na započtení, pokud jde o danou účetní jednotku a všechny protistrany (ve smyslu odst. AG38B písm. b)), je třeba posoudit právní předpisy rozhodné pro vztahy mezi stranami

(například smluvní ustanovení, rozhodné právo smlouvy nebo předpisy ohledně neplnění, insolvenční a úpadkové právo použitelné na smluvní strany).

Kritérium, že účetní jednotka „má v úmyslu buď vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek na čistém základě, nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek“ (odst. 42 písm. b))

AG38E Ke splnění kritéria v odst. 42 písm. b) musí účetní jednotka mít v úmyslu buď vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek na čistém základě, nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek. I když může mít účetní jednotka právo vypořádat aktivum a závazek na čistém základě, může přesto realizovat aktivum a vypořádat závazek zvlášť.

AG38F Pokud může účetní jednotka vypořádat částky tak, že výsledek je fakticky rovnocenný vypořádání na čistém základě, bude tato účetní jednotka splňovat kritérium vypořádání na čistém základě podle odst. 42 písm. b). K tomu dojde právě tehdy, pokud mechanismus hrubého vypořádání má rysy, jež eliminují úvěrové riziko a riziko likvidity nebo jež toto riziko snižují na nepodstatnou míru a jimiž se pohledávky a závazky zpracují v jediném vypořádacím procesu nebo cyklu. Například systém hrubého vypořádání, který má všechny následující vlastnosti, splňuje kritérium vypořádání na čistém základě podle odst. 42 písm. b):

- a) finanční aktiva a finanční závazky způsobilé k započtení jsou předloženy ke zpracování ve stejný okamžik;
- b) jakmile jsou finanční aktiva a finanční závazky předloženy ke zpracování, smluvní strany jsou zavázány splnit povinnost vypořádat je;
- c) neexistuje potenciál ke změně peněžních toků vzniklých z aktiv a závazků, když už tyto byly předloženy ke zpracování (ledaže zpracování selže – viz písmeno d) níže);
- d) aktiva a závazky, které jsou zajištěny cennými papíry, se vypořádají systémem převodu cenných papírů nebo podobným systémem (například dodání oproti platbě), takže pokud převod cenných papírů selže, selže také zpracování odpovídající pohledávky nebo odpovídajícího závazku, k nimž jsou cenné papíry kolaterálem (a naopak);
- e) jakékoli transakce, které selžou, jak je uvedeno v písmenu d), budou opětovně zadány ke zpracování, dokud nebudou vypořádány;
- f) vypořádání se provede prostřednictvím téže zúčtovací instituce (např. zúčtovací banky, centrální banky nebo centrálního depozitáře cenných papírů) a
- g) je zaveden jednodenní úvěrový nástroj, který poskytne dostatečné kontokorentní částky k tomu, aby se umožnilo zpracování plateb ke dni vypořádání pro každou ze stran, a je téměř jisté, že uvedený jednodenní úvěrový nástroj bude k dispozici, pokud bude vznesen požadavek na jeho použití.

AG39 Tento standard nepředepisuje 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 jiný subjekt nebo vypořádat. Současně je každá z těchto složek vystavena rizikům, která se mohou lišit od rizik, jež hrozí ostatním složkám. Proto když jeden finanční nástroj syntetického nástroje je aktivem a jiný je závazkem, nelze je započíst a uvést ve výkazu o finanční pozici na čistém základě po započtení, pokud nesplňují kritéria pro započtení podle odstavce 42.

AG40 [zrušen]

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 33

Zisk na akcii

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je předepsat zásady 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) samostatnou nebo 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, a
 - 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 samostatnou účetní závěrku v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, respektive IAS 27 *Samostatná účetní závěrka*, postačí zveřejnit údaje požadované tímto standardem na bázi konsolidovaných informací. Účetní jednotka, která se rozhodne zveřejnit zisk na akcii ve své samostatné účetní závěrce, musí vykazat příslušný ukazatel pouze ve svém výkazu o úplném výsledku. Účetní jednotka nesmí tyto informace prezentovat v rámci konsolidované účetní závěrky.
- 4A Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2011), prezentuje zisk na akcii pouze v uvedeném samostatném výkazu.

DEFINICE

- 5 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:
- Antizředění* 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 ujednání, 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 a kapitálový nástroj a obsahuje návod k aplikaci těchto definic. IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou* definuje reálnou hodnotu a stanoví požadavky na aplikaci této definice.

OCEŇOVÁNÍ

Základní ukazatel zisku na akcii

- 9 Účetní jednotka musí vypočítat základní ukazatel zisku na akcii pro hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti, také pro hospodářský výsledek z těchto činností připadající takovým akcionářům.
- 10 Základní ukazatel zisku na akcii musí být vypočten dělením hospodářského výsledku připadajícího na držitele kmenových akcií mateřského podniku (čítatel) 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) hospodářský výsledek z pokračujících činností připadající mateřskému podniku a
 - b) hospodářský výsledek 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 hospodářského výsledku daného období, který připadá držitelům kmenových akcií mateřského podniku (viz IAS 1).
- 14 Částka preferenčních dividend po zdanění, která se odečítá z hospodářského výsledku, 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 úroveň s cílem kompenzovat v pozdějších obdobích investorům nákup preferenčních akcií s prémie, 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 hospodářského výsledku připadajícího 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 hospodářského výsledku připadajícího 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 hospodářského výsledku připadajícího 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. Váhový faktor času je počet dnů, po něž byly určité akcie v oběhu, a vyjadřuje se jako poměrný počet dnů z úhrnného počtu dnů daného období; logická aproximace váženého průměru je pro mnohé situace přiměřená.

21 Akcie se obvykle zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií od data, 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. Patříčná péče se věnuje podstatě každé smlouvy spojené s emisí.

22 Kmenové akcie emitované jako část převedené protihodnoty při podnikové kombinaci jsou zahrnuty do váženého průměru počtu akcií od data akvizice. To je proto, že od tohoto data nabyvatel zahrnuje hospodářský výsledek nabývaného podniku do svého výkazu úplného výsledku.

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 emisí (známá také jako akciová dividenda);
- b) premiový prvek v nějaké jiné emisí, např. jako premiový prvek v emisí 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 akci“, 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 hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti, také za hospodářský výsledek z těchto činností připadající takovým akcionářům.**
- 31 **Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je účetní jednotka povinná upravit hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a vážený průměr počtu akcií v oběhu o účinky všech ředících 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 ředících potenciálních kmenových akcií v oběhu v průběhu daného období. V důsledku se:
- a) hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku zvýší o zdaněnou částku dividend a úroků uznaných za období ve vztahu k ředícím potenciálním kmenovým akciím, a dále se upraví o jakékoli další změny ve výnosech a nákladech, které by vyplynuly z přeměny ředících 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 ředících potenciálních kmenových akcií.

Zisk

- 33 **Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je účetní jednotka povinná upravit hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, vypočtený podle odstavce 12, o zdaněný vliv:**
- a) jakýchkoli dividend nebo jiných položek, které se vztahují k ředícím potenciálním kmenovým akciím a které jsou odečtené při výpočtu hospodářského výsledku připadajícího držitelům kmenových akcií mateřského podniku podle odstavce 12;
 - b) jakýchkoli úroků uznaných za dané období a vztahujících se k ředícím potenciálním kmenovým akciím a
 - c) jakýchkoli dalších změn ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředících potenciálních kmenových akcií.
- 34 Po přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie již nevznikají položky uvedené v odst. 33 písm. a) až c). Místo toho se nové kmenové akcie podílejí na hospodářském výsledku připadajícím držitelům kmenových akcií mateřského podniku. Proto se hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku vypočtený podle odstavce 12 upravuje 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 míry (viz IFRS 9)
- 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 je hospodářský výsledek připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za období upraven 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 ředících potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Ředící 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 Ředící potenciální kmenové akcie musí být určeny nezávisle pro každé vykazované období. Počet ředících potenciálních kmenových akcií zahrnutých do období od počátku roku k datu není váženým průměrem ředících 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 ředících potenciálních kmenových akcií, se odvozuje od lhůt potenciálních kmenových akcií. Pokud existuje více než jeden základ pro přeměnu, výpočet předpokládá nejvýhodnější konverzní sazbu nebo realizační cenu z hlediska držitele potenciálních kmenových akcií.
- 40 Dceřiný, společný nebo přidružený podnik může emitovat subjektům jiným, než je mateřský podnik nebo investor, který spouští účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv, potenciální kmenové akcie, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku nebo investora, který spouští účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv (vykazující účetní jednotka). Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku mají ředící vliv na základní ukazatel zisku na akcii vykazující účetní jednotky, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

Ředící potenciální kmenové akcie

- 41 **Potenciální kmenové akcie musí být považovány za ředící 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 hospodářský výsledek z pokračujících činností připadající mateřskému podniku jako kontrolní číslo pro stanovení, zda jsou potenciální kmenové akcie ředící nebo antiředící. Hospodářský výsledek z pokračujících činností připadající mateřskému podniku se upravuje podle odstavce 12 a nezahrnuje položky vztahující se k ukončeným činnostem.
- 43 Potenciální kmenové akcie jsou antiředící, 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 antiředící účinek na ukazatel zisku na akcii.
- 44 Při určování toho, zda potenciální kmenové akcie mají ředící či antiředící účinek, 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 ředící. Proto se pro maximalizaci ředění základního ukazatele zisku na akcii každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posuzuje v pořadí od nejvíce po nejméně ředící, tj. ředící potenciální kmenové akcie s nejnižším „ziskem na přírůstkovou akcii“ jsou zahrnuty do výpočtu zředěného zisku na akcii před těmi s vyšším ziskem na přírůstkovou akcii. Opce a 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 ředících 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 ředící, 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 ředící, ani antiředící. 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 hospodářský výsledek připadající na kmenové akcie v oběhu.

Takové akcie jsou tudíž ředící a při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se přičítají k počtu kmenových akcií v oběhu.

- 47 Opce a warranty mají ředící účinek pouze tehdy, pokud je průměrná tržní cena kmenových akcií během období vyšší než realizační cena opcí nebo warrantů (tj. jsou v tzv. „v peněžích“ 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 (stanovenou v souladu s IFRS 2) jakéhokoli 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 Zaměstnanec 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. Zaměstnanec akciové opce založené na výkonnosti jsou považovány za podmíněně emitovatelné akcie, protože jejich emise je podmíněna splněním určitých podmínek, nejen uplynutím času.

Konvertibilní nástroje

- 49 Ředící účinek konvertibilních nástrojů se musí odrazit ve zředěném ukazateli zisku na akcii podle odstavců 33 a 36.
- 50 Konvertibilní preferenční akcie jsou antiředící, 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 antiředící, 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 ředící. 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. Přepočítání 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 dodatečně kmenové akcie považovány za akcie v oběhu, pokud je jejich účinek ředící. 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 ředící, je výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu kmenových akcií, které by byly emitovány, pokud by byla tržní cena na konci vykazovaného období tržní cenou na konci podmíněného období. Pokud je tato podmínka založena na průměru tržních cen za určité 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 ředící.**

59 Pokud je taková smlouva vykazována z pohledu účetnictví jako aktivum nebo jako závazek nebo obsahuje kapitálové a závazkové složky, je účetní jednotka povinna upravit čitatele výpočtu o veškeré změny hospodářského výsledku, 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 ředící 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 antiředící 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 ředící. 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 ředící 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 skončení účetního období, 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 nepřepočítává 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 ve výkazu o úplném výsledku základní a zředěný ukazatel zisku na akcii za hospodářský výsledek z pokračujících činností připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a za hospodářský výsledek 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 vyazuje pro každé období, za které se zveřejňuje ve výkazu o úplném výsledku. 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 výkazu o úplném výsledku.
- 67A Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), prezentuje základní a zředěný zisk na akcii, jak se požaduje v odstavcích 66 a 67, pouze v uvedeném samostatném výkazu.
- 68 Účetní jednotka, která vyazuje ukončované činnosti, musí zveřejnit základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro ukončované činnosti buď ve výkazu o úplném výsledku, nebo v komentáři k účetním výkazům.
- 68A Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), prezentuje základní a zředěný zisk na akcii z ukončovaných činností, jak se požaduje v odstavci 68, v uvedeném samostatném výkazu nebo v komentáři.
- 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 hospodářský výsledek 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 antiředicí;
 - d) popis transakcí s kmenovými akciemi nebo potenciálními kmenovými akciemi, s výjimkou těch, které byly vykázány podle odstavce 64, které se odehrály po skončení účetního období a které by podstatně 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 ke konci účetního období v oběhu;
 - c) zpětný odkup kmenových akcií v oběhu;
 - d) přeměnu potenciálních kmenových akcií, které byly ke konci účetního období 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 skončení účetního období, protože takové transakce neovlivňují velikost kapitálu použitého pro dosažení hospodářského výsledku za období.

- 72 Finanční nástroje a jiné smlouvy, které dávají vznik potenciálním kmenovým akciím, mohou obsahovat lhůty a podmínky, které ovlivní velikost základního a zředěného ukazatele zisku na akcii. Tyto lhůty a podmínky mohou určovat, zda budou určité potenciální kmenové akcie ředící či nikoliv, a jestliže ano, mohou dále rozhodovat o vlivu na vážený průměr počtu akcií v oběhu a o jakýchkoliv následných úpravách hospodářského výsledku připadajícího 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 zveřejněnou složku výkazu o úplném výsledku, 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 složkám musí být předkládány se stejnou důležitostí a musí být uvedeny v komentáři k účetní závěrce. 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 použita složka výkazu o úplném výsledku, která není ve výkazu zveřejněna na samostatném řádku, musí být poskytnuto sesouhlasení mezi použitou složkou a řádkovou položkou výkazu o úplném výsledku.**
- 73A **Odstavec 73 se použije také pro účetní jednotku, která kromě základního a zředěného zisku na akcii zveřejňuje částky na akcii pomocí jiné vykázané položky hospodářského výsledku, než kterou vyžaduje tento standard.**

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.
- 74A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále přidal odstavce 4A, 67A, 68A a 73A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 74B IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4, 40 a A11. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 74C IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 8, 47A a A2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 74D Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavce 4A, 67A, 68A a 73A. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 74E IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 34. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

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*.

APLIKAČNÍ PŘÍRUČKA

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

Hospodářský výsledek připadající mateřskému podniku

- A1 Pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii na základě konsolidované účetní závěrky se hospodářský výsledek připadající mateřskému podniku týká hospodářského výsledku konsolidované jednotky po úpravě o nekontrolní podíly.

Emise práv

- A2 Emise kmenových akcií v době uplatnění nebo přeměny potenciálních kmenových akcií obvykle nevede ke vzniku premiového prvku. To je proto, že potenciální kmenové akcie se obvykle vydávají za reálnou hodnotu, což vyústí do úměrné změny ve zdrojích, jež jsou účetní jednotce 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 premiový 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:

$$\frac{\text{Reálná hodnota akcie těsně před uplatněním práv}}{\text{Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv}}$$

Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv se vypočte tak, že se k úhrnné reálné hodnotě akcií těsně před uplatněním práv přičte výtěžek z uplatnění práv a tento součet se podělí počtem akcií v oběhu po uplatnění práv. Jestliže práva sama mohou být veřejně obchodována odděleně od akcií před datem jejich uplatnění, je reálná hodnota stanovena 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, předpokládáme, že účetní jednotka má zisk z pokračujících činností připadající mateřskému podniku ve výši 4 800 MJ¹, 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. Zmíněných 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 ředící, předpokládá-li se nulový účinek těchto 400 potenciálních kmenových akcií na hospodářský výsledek. 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 antiředící 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 ředící účinek, pokud a)

¹ V této příručce jsou peněžní částky určeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

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 ziskatelných 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 (očistěný 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 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 (očistěný o daňový dopad) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nakoupen, se přičítá zpět jako úprava čitatele výpočtu.

Vystavené prodejní opce

- A10 Pro ilustraci aplikace odstavce 63 předpokládáme, že účetní jednotka má v oběhu 120 vystavených prodejních opcí ke svým kmenovým 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, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku nebo investora, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv (vykazující účetní jednotka):
- 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;
 - 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 čítatel (hospodářský výsledek přiřaditelný držitelům kmenových akcií mateřského podniku) se podle toho upravuje podle odstavce 33. Navíc k těmto úpravám se čítatel upravuje o veškeré změny hospodářského výsledku 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:
- nástroje, které se zúčastňují na dividendách s kmenovými akciemi podle předem určeného vzorce (například dvě ku jedné), někdy s horní hranicí rozsahu tohoto podílu (například až po určitou částku na akcii);
 - třidu kmenových akcií s odlišnou dividendovou sazbou oproti jiné třídě kmenových akcií, ale bez prioritních nebo nadřazených práv.

A14 Za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá konverze těch nástrojů popsaných v odstavci A13, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie s ředícím účinkem. U těch nástrojů, které nejsou přeměnitelné na některou třídu kmenových akcií, se hospodářský výsledek za dané období alokuje na jiné třídy akcií a zúčastněné kapitálové nástroje podle jejich dividendových práv nebo jiných práv účasti na nerozděleném zisku. Výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii:

- a) hospodářský výsledek přiřaditelný 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 zúčastněných dluhopisů), která musí být za dané období vyplacena (například nezaplacené kumulativní dividendy);
- b) zbývající hospodářský výsledek je alokovan na kmenové akcie a zúčastněné kapitálové nástroje v takovém rozsahu, aby se každý nástroj podílel na zisku tak, jako by celý hospodářský výsledek za dané období byl rozdělen. Celkový hospodářský výsledek, alokovaný na každou třídu kapitálových nástrojů, se určuje jako součet částky alokované na dividendy a částky alokované na prvek účasti;
- c) celková částka hospodářského výsledku, 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 zásady uznávání a oceňování v úplných nebo zkrácených účetních závěrkách za mezitímní období. Včasné a spolehlivé mezitímní účetní výkaznictví zlepšuje schopnost investorů, věřitelů a ostatních subjektů porozumět schopnosti 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 standardy¹ vyzývá veřejně obchodované účetní jednotky, aby sestavovaly mezitímní účetní závěrky, které budou v souladu se zásadami uznávání, 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 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

Mezitímní období je účetní období, které je kratší než úplný hospodářský rok.

Mezitímní účetní závěrka představuje účetní zprávu, která obsahuje buď úplnou účetní závěrku (tak, jak je popsáno v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)) nebo zkrácenou účetní závěrku (tak, jak je popsáno v tomto standardu), a to za mezitímní období.

OBSAH MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- 5 IAS 1 stanovuje úplnou účetní závěrku, která se skládá z:
 - a) výkazu o finanční pozici ke konci období;
 - b) výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za období;
 - c) výkazu změn vlastního kapitálu za období;
 - d) výkazu peněžních toků za období;
 - e) komentáře obsahujícího významné informace o účetních pravidlech a další vysvětlující informace;
 - ea) srovnávacích informací ve vztahu k předcházejícímu období, jak uvedeno v odstavcích 38 a 38A IAS 1, a
 - f) výkazu o finanční pozici k počátku předcházejícího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní politiku retrospektivně nebo provádí retrospektivní přepracování položek účetní závěrky nebo pokud reklasifikuje položky své účetní závěrky v souladu s odstavci 40A–40D IAS 1.Účetní jednotka může používat pro výkazy jiné názvy, než které se používají v tomto standardu. Účetní jednotka může například používat název „výkaz o úplném výsledku“ místo názvu „výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku“.
- 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

¹ Výbor pro mezinárodní účetní standardy byl nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy, která zahájila svou činnost v roce 2001.

mezitímní účetní závěrky a vybraných vysvětlujících poznámek. Úkolem mezitímní účetní závěrky je aktualizace poslední úplné roční účetní závěrky. Z uvedeného důvodu se zaměřuje na nové činnosti, události a okolnosti a neduplikuje již dříve zveřejněné informace.

- 7 Žádné ustanovení tohoto standardu nemá za účel zakazovat nebo odrazovat účetní jednotku od zveřejnění úplné účetní závěrky (jak je popsána v IAS 1) v rámci své mezitímní účetní závěrky namísto zkrácené účetní závěrky a vybraných vysvětlujících poznámek. Rovněž tento standard nezakazuje ani neodrazuje účetní jednotku od toho, aby ve zkrácené podobě mezitímní účetní závěrky uvedla více řádkových položek nebo vybraných vysvětlujících poznámek, než je minimum stanovené v tomto standardu. Účelem pokynů pro uznávání 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 16A), stejně tak jako i ta, která požadují ostatní IFRS.

Minimální složky mezitímní účetní závěrky

- 8 **Mezitímní účetní závěrka zahrnuje minimálně tyto složky:**

- a) zkrácený výkaz o finanční pozici;
- b) zkrácený výkaz nebo zkrácené výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku;
- c) zkrácený výkaz změn vlastního kapitálu;
- d) zkrácený výkaz peněžních toků a
- e) vybrané vysvětlující poznámky.

- 8A Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), prezentuje mezitímní zkrácené informace z uvedeného výkazu.

Forma a obsah mezitímní účetní závěrky

- 9 Pokud účetní jednotka zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce úplnou účetní závěrku, musí být forma a obsah této závěrky v souladu s požadavky IAS 1 pro úplnou účetní závěrku.

- 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. Doplnkové řádky nebo poznámky se uvedou v případě, že by jejich opomenutí učinilo zkrácenou mezitímní účetní závěrku zavádějící.

- 11 Ve výkaze, v němž jsou vykázány složky hospodářského výsledku v mezitímním období, účetní jednotka uvede ukazatel základního i zředěného zisku na akcii za dané období, pokud tato účetní jednotka spadá do rozsahu působnosti IAS 33 *Zisk na akcii*¹.

- 11A Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), prezentuje základní a zředěný zisk na akcii v uvedeném výkazu.

- 12 IAS 1 (ve znění z roku 2007) poskytuje vodítko, jak strukturovat účetní výkazy. Implementační příručka k IAS 1 obsahuje, jakými způsoby lze prezentovat výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku a výkaz změn vlastního kapitálu.

- 14 V případě, že poslední roční účetní závěrka účetní jednotky byla konsolidovaná, pak rovněž mezitímní účetní závěrka se sestavuje v konsolidované podobě. Samostatná účetní závěrka mateřské společnosti není konzistentní nebo srovnatelná s konsolidovanou poslední roční účetní závěrkou. V případě, že roční účetní závěrka účetní jednotky zahrnovala samostatnou účetní závěrku mateřské společnosti jako doplněk konsolidované účetní závěrky, pak tento standard ani nepožaduje, ani nezakazuje zahrnutí samostatných výkazů mateřské společnosti do mezitímní účetní závěrky účetní jednotky.

Podstatné události a transakce

- 15 Účetní jednotka zahrne do své mezitímní účetní závěrky vysvětlení událostí a transakcí podstatných pro porozumění změnám ve finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky. Informace zveřejněné v souvislosti s těmito událostmi a transakcemi aktualizují příslušné informace, které byly zveřejněny v poslední roční účetní závěrce.

- 15A Uživatel mezitímní účetní závěrky účetní jednotky má 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.

- 15B Níže je uveden seznam událostí a transakcí, u nichž se požaduje zveřejnění v případě, že jsou podstatné (výčet není vyčerpávající):

¹ Tento odstavec byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008, aby byl ujasněn rozsah působnosti IAS 34.

- a) snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a zrušení takového snížení;
 - b) uznání ztráty ze znehodnocení finančních aktiv, budov, strojů a zařízení, nehmotných aktiv, aktiv vyplývajících ze smluv se zákazníky nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze znehodnocení;
 - 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 minulých období;
 - h) změny podnikových nebo hospodářských okolností, které ovlivňují reálnou hodnotu finančních aktiv a finančních závazků účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou tato aktiva nebo závazky uznány v reálné hodnotě nebo naběhlé hodnotě;
 - i) porušení nebo prodlení při plnění závazků, která nebyla napravena před, resp. ke konci účetního období;
 - j) transakce se spřízněnými stranami;
 - k) převody mezi jednotlivými úrovněmi hierarchie reálné hodnoty použité při oceňování finančních nástrojů reálnou hodnotou;
 - l) změny klasifikace finančních aktiv v důsledku změny účelu nebo použití těchto aktiv a
 - m) změny podmíněných závazků nebo podmíněných aktiv.
- 15C U mnoha položek uvedených v odstavci 15B poskytují pokyny k požadavkům na zveřejnění jednotlivé IFRS. Je-li událost nebo transakce podstatná pro porozumění změnám ve finanční pozici nebo výkonnosti účetní jednotky, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky, měla by mezitímní účetní závěrka poskytovat vysvětlení a aktualizaci příslušných informací obsažených v účetní závěrce za poslední roční účetní období.
- 16 [zrušen]
- Další zveřejnění**
- 16A** Kromě zveřejnění podstatných událostí a transakcí podle odstavců 15–15C zahrne účetní jednotka do komentáře ke své mezitímní účetní závěrce nebo jinam v mezitímní účetní závěrce následující informace. Následující informace musí být uvedeny buď v mezitímní účetní závěrce, nebo začleněny pomocí křížového odkazu na mezitímní účetní závěrku do jiného výkazu (např. do komentáře vedení nebo do zprávy o rizicích), který mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s mezitímní účetní závěrkou. Pokud uživatelé účetní závěrky nemají přístup k informacím začleněným pomocí křížového odkazu za stejných podmínek a současně s mezitímní účetní závěrkou, je mezitímní účetní závěrka neúplná. Standardně se informace vykazují způsobem „kumulovaně od počátku finančního roku“:
- 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) podstata a částka položek ovlivňujících aktiva, závazky, vlastní kapitál, čistý zisk nebo peněžní toky, které jsou neobvyklé svou podstatou, velikostí nebo výskytem;
 - d) podstata a částka změn v odhadech částek zveřejněných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku nebo změny v odhadech částek vykázaných v předchozích účetních obdobích;
 - 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 mezitímní účetní závěrce 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 hospodářském výsledku segmentu ověřovaném 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 hospodářském výsledku segmentu ověřovaném hlavní vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí či jsou jinak pravidelně předkládány hlavní vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí;

- iii) vyčíslení hospodářského výsledku segmentu;
 - iv) ocenění veškerých aktiv a závazků pro konkrétní povinně vykazovaný segment, pokud tyto částky jsou pravidelně sdělovány hlavní vedoucí osobě s rozhodovacími pravomocemi a pokud u uvedeného povinně vykazovaného segmentu došlo k významné změně oproti částce zveřejněné v poslední roční účetní závěrce;
 - v) popis rozdílů ve východiscích pro stanovení segmentů nebo ve způsobu vyčíslování hospodářského výsledku segmentu oproti poslední účetní závěrce;
 - vi) sesouhlasení součtu vyčísleného hospodářského výsledku jednotlivých povinně vykazovaných segmentů s hospodářským výsledkem 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 sesouhlasit součet vyčísleného hospodářského výsledku segmentů s hospodářským výsledkem účetní jednotky po těchto položkách. Významné položky jsou v tomto sesouhlasení vymezeny a popsány odděleně;
- h) 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, získání nebo ztrátu ovládání dceřiných podniků a dlouhodobé investice, restrukturalizace nebo ukončování činností. V případě podnikových kombinací účetní jednotka zveřejní informace vyžadované IFRS 3 *Podnikové kombinace*;
 - j) v případě finančních nástrojů, zveřejnění týkající se reálné hodnoty požadovaná odstavci 91–93 písm. h), 94–96, 98 a 99 IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* a odstavce 25, 26 a 28–30 IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.
 - k) pro účetní jednotky, které se stanou nebo přestanou být investičními jednotkami, jak jsou definovány v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, zveřejnění podle odstavce 9B IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*;
 - l) členění výnosů ze smluv se zákazníky vyžadované odstavci 114–115 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.
- 17–18 [zrušeny]
- Zveřejnění shody s IFRS**
- 19 Pokud je mezitímní účetní závěrka připravena ve shodě s tímto standardem, musí být tato skutečnost zveřejněna. Mezitímní účetní závěrka nesmí být označena jako sestavená ve shodě s IFRS, pokud nejsou ve shodě se všemi požadavky IFRS.
- Období, za které se sestavuje mezitímní účetní závěrka**
- 20 Mezitímní účetní závěrka obsahuje mezitímní účetní výkazy (úplné nebo zkrácené) za období:
- a) výkaz o finanční pozici ke konci běžného mezitímního období a srovnatelný výkaz o finanční pozici ke konci účetního období bezprostředně předcházejícího účetního roku;
 - b) výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za běžné mezitímní období a kumulativně za běžný finanční rok až k danému datu, se srovnatelnými výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za srovnatelná mezitímní období (běžná a od počátku roku k danému datu) bezprostředně předcházejícího účetního období. Jak povoluje IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), mezitímní účetní závěrka smí předkládat za každé období výkaz nebo výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku;
 - c) výkaz zobrazující změny vlastního kapitálu kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnatelným výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku, a
 - 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 do konce mezitímního období a zároveň uvedení srovnávacích informací 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 Část A ilustrativních příkladů připojených k tomuto standardu 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 uznat, 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 Ve standardu IAS 1 se definují významné informace a ukládá se samostatné zveřejňování významných položek, včetně (například) ukončovaných činností, a ve standardu IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* se ukládá zveřejnění změn v účetních odhadech, chyb a změn v účetních pravidlech. Tyto dva standardy neobsahují kvantifikované vodítko ve vztahu k významnosti.
- 25 Vzhledem k tomu, že stanovení významnosti vyžaduje vždy individuální posouzení, vychází tento standard při rozhodování o uznání 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 uznány a zveřejněny na základě významnosti vztahené 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 změnil 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. 16A písm. d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se ke snížení ocenění zásob, restrukturalizaci, nebo ztrátám ze znehodnocení, 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 zahrнула do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

UZNÁVÁNÍ 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 jejich ročních výsledků. Pro dosažení tohoto cíle 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 jejich 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. Zásady uznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů mezitímních období jsou ale stejné jako v roční účetní závěrce.
- 30 Pro ilustraci:
- a) zásady uznání a ocenění ztrát ze snížení ocenění zásob, restrukturalizací nebo znehodnocení 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 uznána a oceněna v jednom mezitímním období a odhad se změnil v následujícím mezitímním období stejného účetního roku, je původní odhad opraven v následujícím mezitímním období buď odhadem dodatečné částky ztráty, nebo zrušením dříve uznané částky;
 - b) náklady, které k datu konce mezitímního období nesplňují definici aktiva, se neodkládají ve výkazu o finanční pozici, 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 uznává 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 změnil výpočet roční sazby daně ze zisku.
- 31 Podle *Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví (konceptní rámec)* je uznání „proces zachycení položky, která splňuje definici jednoho z prvků účetní závěrky, za účelem zahrnutí do výkazu o finanční pozici nebo výkazu (výkazů) o finanční výkonnosti“. Definice aktiv, závazků, výnosů a nákladů jsou zásadní pro uznání ke konci ročního i mezitímního účetního období.

- 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 ke konci mezitímního období. Podobně musí závazky vykázané k mezitímnímu datu představovat ocenitelný závazek existující k tomuto datu, stejně jako by to muselo být ke konci ročního účetního období.
- 33 Neodmyslitelnou charakteristikou výnosů a nákladů je, že již došlo k odpovídajícímu přítoce a odtoku aktiv a závazků. Pokud se tyto přítoce a odtoky uskutečnily, je uznán odpovídající výnos a náklad; v opačném případě uznán není. *Koncepční rámec* nedovoluje uznat ve výkazu o finanční pozici položky, 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 reálné 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 mezitímní účetní závěrce za prvních šest měsíců se retrospektivně neupravují. Nicméně, odst. 16A 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. 16A 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 uznávají, 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 zásad uznávání a oceňování

- 40 Část B ilustrativních příkladů připojených k tomuto standardu uvádí příklady aplikace obecných zásad uznávání a oceňování, 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 pozice 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 Část C ilustrativních příkladů připojených k tomuto standardu 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 vykázaním 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 roční účetní závěrce podle IAS 8, nebo
 - b) pokud je k počátku účetního roku nemožné určit kumulativní efekt aplikace nového účetního pravidla na všechna minulá 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 předchozí zásady 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 minulých 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 zásady uvedené v odstavci 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.
- 47 IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) změnil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 4, 5, 8, 11, 12 a 20, zrušil odstavce 13 a přidal odstavce 8A a 11A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 48 IAS 3 (ve znění novely z roku 2008) změnil odst. 16 písm. i). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.
- 49 *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavce 15, 27, 35 a 36, vložila nové odstavce 15A–15C a 16A a zrušila odstavce 16–18. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 50 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, vložil nový odst. 16A písm. j). Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 51 Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavce 8, 8A, 11A a 20. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 52 Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, vydaným v květnu 2012, byl změněn odstavec 5 coby následná novela vyplývající ze změny IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 53 Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 16A. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 54 Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, doplnil nový odstavec 16A. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka uplatní tuto změnu dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 55 Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 15B a 16A. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 56 Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byl změněn odstavec 16A. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 57 Dokumentem *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (Změny IAS 1), vydaným v prosinci 2014, byl změněn odstavec 5. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití uvedené změny se povoluje.
- 58 Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byly změněny odstavce 31 a 33. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2020

nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změny IAS 34 retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změny IAS 34 odkazem na odstavce 43–45 tohoto standardu a odstavce 23–28, 50–53 a 54F standardu IAS 8.

- 59 Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byl změněn odstavec 24. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije tyto změny, pokud použije změny definice pojmu „významný“ v odstavci 7 standardu IAS 1 a v odstavcích 5 a 6 standardu IAS 8.
- 60 Dokumentem *Zveřejňování účetních pravidel* vydaným v únoru 2021, kterým se mění IAS 1 a prohlášení k praktickému uplatňování IFRS č. 2 *Provádění úsudků o významnosti*, byl změněn odstavec 5. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 36

Znehodnocení 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 znehodnocené, a tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala ztrátu ze znehodnocení. Tento standard také specifikuje, kdy účetní jednotky musí zvrátit ztrátu ze znehodnocení aktiva a stanoví požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Tento standard se použije pro účetní zachycení znehodnocení veškerých aktiv s výjimkou:
- a) zásob (viz IAS 2 *Zásoby*);
 - b) smluvních aktiv a aktiv vzniklých na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy, která se uznávají v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*;
 - c) odložených daňových pohledávek (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 IFRS 9 *Finanční nástroje*;
 - f) investičního nemovitého majetku, který je oceňován reálnou hodnotou (viz IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*);
 - g) biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti spadajících do působnosti IAS 41 *Zemědělství*, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje;
 - h) smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy*, které představují aktiva, a všech aktiv z peněžních toků z pořízení pojistných smluv ve smyslu IFRS 17 a
 - 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, odložené daňové pohledávky, 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 použije na finanční aktiva klasifikovaná jako:
- a) dceřiné podniky, jak jsou definovány v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*;
 - b) přidružené podniky, jak jsou definovány v IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a společných podniků;
 - c) společné podniky, jak jsou definovány v IFRS 11 *Společná ujednání*.
- Znehodnocení ostatních finančních aktiv je upraveno v IFRS 9.
- 5 Tento standard se nepoužije na finanční aktiva spadající do rozsahu působnosti IFRS 9, na investiční nemovitý majetek oceňovaný reálnou hodnotou spadající do rozsahu působnosti IAS 40 nebo na biologická aktiva vztahující se k zemědělské činnosti, která jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje spadající do rozsahu působnosti IAS 41. Tento standard se však použije na aktiva, která jsou zachycena v přeceněné hodnotě (tj. reálnou hodnotou k datu přecenění snížené o jakékoli následné kumulované odpisy/oprávky a následné kumulované ztráty ze znehodnocení) v souladu s dalšími IFRS, jako jsou například modely přecenění v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou sníženou o náklady vyřazení jsou přímé přírůstkové náklady přiřaditelné k vyřazení aktiva.
- a) i) jsou-li náklady vyřazení zanedbatelné, je zpětně získatelná částka přeceněného aktiva nutně blízká jeho hodnotě po přecenění nebo větší než hodnota po přecenění. V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, je nepravděpodobné, že přeceněné aktivum je znehodnoceným aktivem, a realizační částka nemusí být odhadována;
 - ii) [zrušen];
 - b) [zrušeno];
 - c) nejsou-li náklady vyřazení zanedbatelné, reálná hodnota snížená o náklady vyřazení přeceněného aktiva je nutně menší než jeho reálná hodnota. Proto by mělo být přeceněné aktivum znehodnoceným

aktivem, jestliže jeho hodnota z užívání je menší než jeho hodnota po přecenění. V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, použije účetní jednotka tento standard, aby určila, zda aktivum je znehodnoceným aktivem.

DEFINICE

6 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum uznáno po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.

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 vyřazení jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné vyřazení aktiva nebo peněžotvorné jednotky, s výjimkou finančních nákladů a daňových nákladů.

Odepisovatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která ji nahrazuje v účetní závěrce, minus zbytková hodnota aktiva.

Odpisy (amortizace) jsou soustavným přidělováním odepisovatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti¹.

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Ztráta ze znehodnocení je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva nebo peněžotvorné jednotky vyšší než jeho (její) zpětně získatelná částka.

Zpětně získatelná částka aktiva nebo peněžotvorné jednotky je vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení 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 peněžotvorné jednotky.

IDENTIFIKACE AKTIVA, JEŽ MŮŽE BÝT ZNEHODNOCENO

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 peněžotvornou jednotku. Zbývající část tohoto standardu je strukturována následovně:

- a) odstavec 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 peněžotvornou jednotku;
- b) odstavec 58–108 stanoví požadavky na uznání a vyčíslení ztráty ze znehodnocení. Uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení jednotlivých aktiv s výjimkou goodwillu je určeno v odstavcích 58–64. Odstavce 65–108 se zabývají uznáním a vyčíslením ztrát ze znehodnocení peněžotvorných jednotek a goodwillu;
- c) odstavec 109–116 stanoví požadavky na rušení ztráty ze znehodnocení aktiva či peněžotvorné jednotky uznané v minulých obdobích. Tyto požadavky používají opět pojem „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky pro individuální aktivum jsou vymezeny v odstavcích 117–121, pro peněžotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125;
- d) odstavec 126–133 specifikují informace, které musí být zveřejněny o ztrátách ze znehodnocení aktiv a peněžotvorných jednotek a o jejich rušení. Odstavce 134–137 specifikují další požadavky na zveřejnění, které se týkají peněžotvorných jednotek, kterým byl přiřazen goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti pro účely testování znehodnocení.

8 Aktivum je znehodnoceným aktivem, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 12–14 popisují některé náznaky, že mohlo dojít ke ztrátě ze znehodnocení. Je-li přítomen kterýkoli z těchto 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 znehodnocení.

¹ V případě nehmotných aktiv se všeobecně používá termín „amortizace“ namísto termínu „odpisy“. Oba termíny mají stejný význam.

- 9 Účetní jednotka ke konci každého účetního období stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může být znehodnocené. Pokud jakýkoliv takový náznak existuje, odhadne účetní jednotka zpětně získatelnou částku takového aktiva.
- 10 Bez ohledu na to, zda existuje náznak znehodnocení aktiva, musí účetní jednotka také:
- a) testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána, na znehodnocení ročně porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test znehodnocení 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 znehodnocení před koncem běžného ročního období;
 - b) testovat goodwill pořízený podnikovou kombinací na znehodnocení 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 ještě není k dispozici pro jeho použití, minimálně ročně.
- 12 Při posuzování, zda existuje nějaký náznak možného znehodnocení aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu minimálně následující indikace:
- vnější informační zdroje:**
- a) existují pozorovatelné náznaky, že se hodnota aktiva během období snížila podstatně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání;
 - b) během období nastaly podstatné 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 podstatné 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 vyřazení aktiva před původně očekávaným datem a přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčitelné na konečnou¹;
 - g) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo;
- dividenda z dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku:**
- h) za investici do dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku uzná investor dividendu z investice a jsou k dispozici důkazy o tom, že:
 - i) účetní hodnota investice v samostatné účetní závěrce přesahuje účetní hodnotu v konsolidované účetní závěrce týkající se čistých aktiv jednotky, do níž bylo investováno, včetně souvisejícího goodwillu, nebo
 - ii) dividenda přesahuje úplný výsledek celkem dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku za období, v němž je dividenda vykázána.
- 13 Seznam v odstavci 12 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky možného znehodnocení aktiva a i ty vyžadují, aby účetní jednotka určila zpětně získatelnou částku daného aktiva nebo v případě goodwillu provedla test znehodnocení podle odstavců 80–99.
- 14 Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může být znehodnocené, spočívá v existenci:

¹ Jakmile aktivum splní kritéria klasifikace jako aktiva drženého k prodeji (nebo je zahrnuto do vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji), je vyloučeno z působnosti tohoto standardu a vykazuje se podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

- 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 peněžních toků nebo provozního hospodářského výsledku plynoucího z aktiva, které jsou podstatně horší, než bylo rozpočtováno;
 - c) podstatného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo provozního zisku nebo podstatného 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 znehodnocení 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 zjišťování, zda je třeba odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva, koncept významnosti. Například 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.
- 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 znehodnocení.
- 17 Pokud existuje náznak, že aktivum může být znehodnocené, 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 znehodnocení aktiva.

VYČÍSLENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY

- 18 Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z reálné hodnoty nebo penězotvorné jednoty snížené o náklady vyřazení 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 hodnotou sníženou o náklady vyřazení, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum není znehodnoceno a není nutné odhadovat druhou částku.
- 20 Je možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady vyřazení, i když není k dispozici kotovaná cena na aktivním trhu pro stejné aktivum. Nicméně, občas nebude možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady vyřazení, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu ceny, za kterou by se uskutečnila řádná transakce prodeje aktiva mezi účastníky trhu k datu ocenění za obvyklých tržních podmínek. 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 vyřazení, lze jako zpětně získatelnou částku použít reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady vyřazení. Toto bude častým případem u aktiva, které je drženo k vyřazení. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého k vyřazení bude obsahovat převážně čistý výtěžek z vyřazení, poněvadž budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva až do jeho vyřazení 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 bud’:

- a) reálná hodnota aktiva snižená o náklady vyřazení je vyšší než jeho účetní hodnota, nebo
 - b) hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snižené o náklady vyřazení a reálnou hodnotu sniženou o náklady vyřazení 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 snižené o náklady vyřazení 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 znehodnocení ročně, a to porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zda existují nějaké známky jeho možného znehodnocení. Za předpokladu, že jsou splněna všechna následující kritéria, může být v testu na znehodnocení aktiva v běžném období 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 znehodnocení v rámci peněžotvorné 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 snižená o náklady vyřazení

- 25–27 [zrušeny]
- 28 Náklady vyřazení, vyjma těch, které jsou uznány jako závazky, jsou odečteny při určování reálné hodnoty snižené o náklady vyřazení. 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 (ve smyslu IAS 19) a náklady související s omezením nebo reorganizací podnikání, které následují po vyřazení aktiva, přímými přírůstkovými náklady na vyřazení aktiva nejsou.
- 29 Někdy se při vyřazení aktiva požaduje, aby kupující na sebe převzal závazek, přičemž k dispozici je pouze jediná reálná hodnota snižená o náklady vyřazení 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 vyřazení, 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 očekávání možných 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 zbývajících 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 obvykle 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 výrobních 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 vyřazení 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, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, obsahuje ustanovení, která objasňují, 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 peněžiotvorná 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 zaplacený) v souvislosti s vyřazením aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá vyřazením aktiva při transakci za obvyklých tržních podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů vyřazení.**
- 53** Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z vyřazení aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako reálná hodnota snížená o náklady vyřazení 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 vyřazení.
- 53A Reálná hodnota se liší od hodnoty z užívání. Reálná hodnota odráží předpoklady, které by použili účastníci trhu při stanovení ceny aktiva. Hodnota z užívání naproti tomu odráží vlivy faktorů, které mohou být pro danou účetní jednotku specifické, ale které nejsou pro účetní jednotky použitelné všeobecně. Reálná hodnota například neodráží žádný z následujících faktorů do té míry, že by nebyly všeobecně dosažitelné účastníkům trhu:
- a) dodatečnou hodnotu odvozenou z klasifikace aktiv (jako je vytváření portfolia investičního nemovitého majetku v různých lokalitách);
 - b) synergie mezi oceňovanými aktivem a ostatními aktivy;
 - c) právní výhody nebo omezení, které jsou specifické pouze pro aktuálního vlastníka aktiva, a
 - d) daňové úlevy nebo břemena, které jsou specifické pro aktuálního vlastníka aktiva.

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 ZNEHODNOCENÍ AKTIV

- 58 Odstavce 59–64 stanoví požadavky týkající se uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení jednotlivého aktiva s výjimkou goodwillu. Uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení 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 znehodnocení.**
- 60 **Ztráta ze znehodnocení musí být uznána bezprostředně do hospodářského výsledku, 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 znehodnocení přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění v souladu s takovým jiným standardem.**
- 61 Ztráta ze znehodnocení nepřeceněného aktiva je uznána do hospodářského výsledku. Avšak ztráta ze znehodnocení přeceněného aktiva je uznána v ostatním úplném výsledku ve výši, ve které ztráta ze znehodnocení aktiva nepřevyšuje částku fondu z přecenění téhož aktiva. Taková ztráta ze znehodnocení přeceněného aktiva snižuje fond z přecenění tohoto aktiva.
- 62 **Je-li odhadovaná částka ztráty ze znehodnocení větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, uzná účetní jednotka závazek pouze, požaduje-li to jiný standard.**

- 63 **Po uznání ztráty ze znehodnocení 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 zbývajících dobu použitelnosti.**
- 64 Je-li uznána ztráta ze znehodnocení, stanoví se v souladu s IAS 12 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 a dodatek C stanoví požadavky, které se týkají identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, určení účetní hodnoty peněžotvorné jednotky a goodwillu a uznání ztrát z jejich znehodnocení.

Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

- 66 **Při jakémkoli náznaku, že aktivum může být znehodnocené, odhadne se pro jednotlivé aktivum zpětně ziskatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku jednotlivého aktiva, stanoví účetní jednotka zpětně ziskatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (peněžotvorná jednotka aktiva).**
- 67 Zpětně ziskatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, pokud:

- hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady vyřazení (například když budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva nelze odhadnout jako zanedbatelné) a
- 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 ziskatelná 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 ziskatelnou částku soukromé železnice, protože její hodnota z užívání nemůže být stanovena a je pravděpodobně odlišná od hodnoty šrotu. Proto účetní jednotka odhadne zpětně ziskatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž soukromá železnice náleží, což je důl jako celek.

- 68 Jak je definováno v odstavci 6, peněžotvorná jednotka aktiva je nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace peněžotvorné jednotky aktiva vyvolává potřebu posuzování. Nemůže-li být zpětně ziskatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, stanoví účetní jednotka nejmenší 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 podstatnou 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. Peněžotvornou 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 výrobních skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí), nebo jak vedení rozhoduje o ponechání či vyřazení aktiv a činnosti účetní jednotky. Ilustrativní příklad 1 poskytuje příklady identifikace peněžotvorné jednotky.

- 70 **Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako peněžotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo peněžotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením při odhadování:**

- budoucích peněžních příjmů použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo peněžotvorné jednotky a

b) budoucích peněžních výdajů použitých k určení hodnoty z užívání jiných aktiv nebo peněžotvorných 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 peněžotvornou jednotku, může-li účetní jednotka prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní 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 peněžotvorné jednotce, nebo k jinému aktivu nebo peněžotvorné 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 **Peněžotvorné 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 peněžotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv agregované do peněžotvorné jednotky daného aktiva se změnily, požaduje odstavec 130 zveřejnění o peněžotvorné jednotce, je-li ztráta ze znehodnocení pro takovou peněžotvornou jednotku uznána nebo zrušena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky

74 Zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky je vyšší z reálné hodnoty peněžotvorné jednotky snížené o náklady vyřazení a z její hodnoty z užívání. Pro účel stanovení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky je jakýkoli odkaz na „aktivum“ uvedený v odstavcích 19–57 chápán jako odkaz na „peněžotvornou jednotku“.

75 **Účetní hodnota peněžotvorné jednotky musí být stanovena na shodném základě jako je způsobem, kterým byla určena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky.**

76 Účetní hodnota peněžotvorné jednotky:

a) zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo nebo přidělena na rozumném a konzistentním základě peněžotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní příjmy použité při určování hodnoty z užívání peněžotvorné jednotky, a

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

To je proto, že reálná hodnota snížená o náklady vyřazení a hodnota z užívání peněžotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků, které se vztahují k aktivům, která nejsou součástí této peněžotvorné jednotky, 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 peněžotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí nebo jsou používána k vytváření relevantních proudů peněžních příjmů. Jinak se může peněžotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, i když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze znehodnocení. V některých případech, přestože určitá aktiva přispívají k odhadovaným budoucím peněžním tokům z peněžotvorné jednotky, nemohou být přiřazena k peněžotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě. To může být případ goodwillu nebo celopodnikových aktiv, jako jsou aktiva ústředí. Odstavce 80–103 vysvětlují, jak nakládat s takovými aktivy při testování peněžotvorné jednotky na znehodnocení.

78 Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky, aby byla stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by vyřazení peněžotvorné jednotky vyžadovalo, aby kupující převzal závazek. V tomto případě je reálnou hodnotou sníženou o náklady vyřazení (nebo odhadovaným peněžním tokem z konečného vyřazení) peněžotvorné jednotky prodejní cena aktiv peněžotvorné jednotky a současně závazek, snížené o náklady vyřazení. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou peněžotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování jak hodnoty z užívání, tak účetní hodnoty peněžotvorné 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 MJ^a, což se rovná současné hodnotě nákladů na obnovu.

Účetní jednotka testuje dolu na znehodnocení. Peněžotvornou 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 vyřazení 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 peněžotvorné jednotky snižená o náklady vyřazení činí 800 MJ. Tato částka bere v úvahu náklady na obnovu, které již byly vynaloženy. V důsledku je hodnota z užívání peněžotvorné jednotky stanovena po zvážení nákladů na obnovu, a je odhadnuta na 700 MJ (1 200 MJ minus 500 MJ). Účetní hodnota peněžotvorné jednotky je 500 MJ, přičemž ji tvoří účetní hodnota dolu (1 000 MJ) snižená o účetní hodnotu rezervy na náklady na obnovu (500 MJ). Proto zpětně získatelná částka peněžotvorné 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 uznány 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

Přirazování goodwillu peněžotvorným jednotkám

- 80 **Pro účely testování možného znehodnocení aktiva se ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek nabyvatele přiřadí 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 takto přiřazen goodwill:**

- a) musí představovat nejnižší úroveň účetní jednotky, na které se goodwill sleduje pro účely interního řízení, a
- b) nesmí být větší než provozní segment stanovený v souladu s odstavcem 5 standardu IFRS 8 *Provozní segmenty* před agregací.

- 81 Goodwill uznáný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický užitek vznikající z ostatních aktiv nabytých při podnikové kombinaci, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně uznána. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a často přispívá k peněžním tokům více peněžotvorných jednotek. Goodwill někdy nelze nearbitrárně přiřadit jednotlivým peněžotvorným jednotkám, ale pouze skupinám peněžotvorných jednotek. Ve výsledku se nejnižší úroveň účetní jednotky, která je určena pro sledování goodwillu pro potřeby interního řízení, skládá z více peněžotvorných jednotek, ke kterým se goodwill vztahuje, ale k nimž jej nelze přiřadit. Odkazy na peněžotvornou jednotku, které je přiřazen goodwill, v odstavcích 83–99 a dodatku C by měly být chápány rovněž jako odkazy na skupinu peněžotvorných jednotek, které je přiřazen goodwill.

- 82 Aplikování požadavků v odstavci 80 vede k testování goodwillu na znehodnocení 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 Peněžotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill za účelem testování na znehodnocení, 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 znehodnocení 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 akvizice.**

- 85 Pokud je prvotní zaúčtování podnikové kombinace provedeno na konci období, ve kterém se kombinace uskutečnila, pouze prozatímně, nabyvatel podle IFRS 3 *Podnikové kombinace*:

- a) zaúčtuje kombinaci pomocí prozatímních hodnot a
- b) uzná úpravy těchto prozatímních hodnot v důsledku dokončení prvotního zaúčtování v rámci dokončovacího období, které nesmí přesahovat dobu dvanácti měsíců od data akvizice.

Za takových okolností by také nemuselo být možné dokončit prvotní přiřazení goodwillu uznaného v 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 peněžotvorné jednotce a účetní jednotka vyřazuje činnosti v rámci takové jednotky, musí být goodwill spojený s vyřazovanou činností:**

- a) zahrnut do účetní hodnoty činnosti při určování zisku nebo ztráty z vyřazení a
- b) vyčíslen na základě poměru hodnoty vyřazované činnosti a zachované části peněžotvorné 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 peněžotvorné 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 peněžotvorné jednotky, která zůstane, je 300 MJ.

Protože goodwill přiřazený peněžotvorné jednotce nelze přesně identifikovat a přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni, je goodwill spojený s vyřazovanou činností vyčíslen na základě relativního poměru hodnot vyřazované činnosti a zachované jednotky. Proto 25 procent goodwillu, přiřazeného peněžotvorné jednotce, je zahrnuto do účetní hodnoty prodávané činnosti.

- 87 Pokud účetní jednotka reorganizuje svoji strukturu výkaznictví způsobem, který mění složení jedné nebo více peněžotvorných 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 vyřazuje činnost v rámci peněžotvorné 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 peněžotvorné 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 peněžotvorných 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 peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty

- 88 Pokud, jak bylo popsáno v odstavci 81, se goodwill vztahuje k peněžotvorné jednotce, ale nebyl takové jednotce přiřazen, musí se daná jednotka testovat na znehodnocení porovnáním účetní hodnoty jednotky s vyloučením goodwillu s jeho zpětně získatelnou částkou, kdykoli existuje náznak, že taková jednotka může být znehodnocena. Jakákoli ztráta ze znehodnocení je uznána podle odstavce 104.
- 89 Pokud peněžotvorná jednotka popsána 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 znehodnocení pouze jako součást peněžotvorné jednotky, požaduje odstavec 10, aby byla taková jednotka testována na znehodnocení také ročně.
- 90 Peněžotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill, musí být testována na znehodnocení porovnáním účetní hodnoty jednotky včetně goodwillu se zpětně získatelnou částkou peněžotvorné jednotky ročně a kdykoli existuje náznak, že taková jednotka může být znehodnocena. Pokud zpětně získatelná částka jednotky převyšuje účetní hodnotu jednotky, jsou jednotka a goodwill k ní přiřazený považovány za neznehodnocené. Pokud účetní hodnota jednotky převyší zpětně získatelnou částku jednotky, uzná účetní jednotka ztrátu ze znehodnocení podle odstavce 104.

91–95 [zrušeny]

Časové rozvržení testů na znehodnocení

- 96 Každoroční test na znehodnocení 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 znehodnocení 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 znehodnocení před koncem tohoto běžného ročního období.
- 97 Pokud jsou aktiva tvořící peněžotvornou jednotku, k níž byl přiřazen goodwill, testována na znehodnocení ve stejný čas jako jednotka obsahující goodwill, musí být tato aktiva testována na znehodnocení dříve než jednotka obsahující goodwill. Podobně, pokud jsou peněžotvorné jednotky tvořící skupinu peněžotvorných jednotek, k níž byl přiřazen goodwill, testovány na znehodnocení ve stejný čas jako skupina jednotek obsahující goodwill, budou jednotlivé jednotky testovány na znehodnocení dříve než skupina jednotek obsahující goodwill.
- 98 V době testování peněžotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill, na znehodnocení, mohou existovat náznaky znehodnocení aktiva v rámci jednotky obsahující goodwill. V takových případech účetní

jednotka nejprve testuje aktivum na znehodnocení a uznává ztrátu ze znehodnocení tohoto aktiva před testováním peněžotvorné jednotky obsahující goodwill na znehodnocení. Obdobně mohou existovat náznaky znehodnocení peněžotvorné jednotky v rámci skupiny jednotek obsahujících goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje peněžotvornou jednotku a uznává ztrátu ze znehodnocení této jednotky před testováním skupiny jednotek, k níž je goodwill 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 znehodnocení 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 podstatně 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 změnilly 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 peněžotvornou 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 peněžotvorné jednotce.

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

102 Při testování, zda je peněžotvorná jednotka znehodnocena, účetní jednotka identifikuje všechna celopodniková aktiva, která se ke zkoumané peněžotvorné jednotce vztahují. 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 znehodnocení 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 znehodnocení podle odstavce 104;
 - ii) určit nejmenší skupinu peněžotvorných jednotek, která zahrnuje zkoumanou peněžotvornou jednotku a k níž lze přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva na rozumném a konsistentním základě, a
 - iii) porovnat účetní hodnotu takové skupiny peněžotvorných jednotek včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného takové skupině jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze znehodnocení je uznána podle odstavce 104.

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

Ztráta ze znehodnocení peněžotvorné jednotky

104 Ztráta ze znehodnocení musí být uznána pro peněžotvornou jednotku (nebo nejmenší skupinu peněžotvorných 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 znehodnocení musí být přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky (skupiny jednotek) v následujícím pořadí:

- a) nejprve účetní hodnotu jakéhokoli goodwillu přiřazeného peněžotvorné 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 znehodnocení jednotlivých aktiv a uznána v souladu s odstavcem 60.

105 Při přiřazování ztráty ze znehodnocení podle odstavce 104 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:

- a) jeho reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení (pokud ji lze stanovit);
- b) jeho hodnoty z užívání (pokud ji lze určit) a
- c) nulu.

Částka ztráty ze znehodnocení, 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 peněžotvorné jednotky, požaduje tento standard libovolné přiřazení ztráty ze znehodnocení mezi aktiva takovéto jednotky, jiná než goodwill, protože všechna aktiva peněžotvorné jednotky pracují společně.

107 Pokud nelze určit zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva (viz odstavec 67):

- a) ztráta ze znehodnocení je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení a výsledků přiřazovacích postupů popsanych v odstavcích 104 a 105, a
- b) žádná ztráta ze znehodnocení není uznána pro toto aktivum, jestliže související peněžotvorná jednotka není znehodnocena. Toto je použito, i když reálná hodnota aktiva snížená o náklady vyřazení je menší než jeho účetní hodnota.

Příklad

Stroj utrpěl fyzické poškození, ale stále pracuje, třebaže ne právě tak dobře jak před poškozením. Reálná hodnota snížená o náklady vyřazení 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 není znehodnocena.

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 vyřazení a
- b) může být určena pouze pro peněžotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka).

Výrobní linka není znehodnocena. Proto není uznána žádná ztráta ze znehodnocení 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 vyřazení jsou odhadovány jako zanedbatelné.

Hodnota z užívání stroje může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady vyřazení. Proto může být zpětně získatelná částka stroje určena a nebere se žádný ohled na peněžotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka). Protože reálná hodnota snížená o náklady vyřazení tohoto stroje je nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ze znehodnocení tohoto stroje.

108 Poté, co jsou aplikovány požadavky v odstavcích 104 a 105, uzná se pro zbývající částku ztráty ze znehodnocení peněžotvorné jednotky závazek, ale jen tehdy, je-li to požadováno jiným IFRS.

RUŠENÍ ZTRÁTY ZE ZNEHODNOCENÍ

109 Odstavce 110–116 stanoví požadavky na rušení ztráty ze znehodnocení, která byla uznána pro aktivum či peněžotvornou jednotku v minulých obdobích. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky týkající se jednotlivého aktiva jsou vymezeny v odstavcích 117–121, peněžotvorné jednotky v odstavcích 122 a 123 a goodwillu v odstavcích 124 a 125.

110 Účetní jednotka ke konci každého účetního období zhodnotí, zda existuje náznak, že ztráta ze znehodnocení, která byla uznána u aktiva, vyjma goodwillu, v minulých 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 znehodnocení, která byla uznána u aktiva, vyjma goodwillu, v minulých obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena, účetní jednotka vezme v úvahu minimálně následující údaje:

Vnější informační zdroje

- a) existují pozorovatelné náznaky, že tržní hodnota aktiva během období podstatně vzrostla;
- b) během období nastaly podstatné 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 podstatné 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 znehodnocení podle odstavce 111 odrážejí převážně náznaky potenciální ztráty ze znehodnocení uvedené v odstavci 12.
- 113 Jestliže existuje náznak, že ztráta ze znehodnocení uznaná u aktiva, 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 s IFRS použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze znehodnocení u daného aktiva zrušena.
- 114 **Ztráta ze znehodnocení uznaná v minulých 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 znehodnocení. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku, s výjimkou případů popsaných v odstavci 117. Takové zvýšení je zrušením ztráty ze znehodnocení.**
- 115 Zrušení ztráty ze znehodnocení vyjadřuje nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze znehodnocení u takového 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 vyřazení 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 vyřazení, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení.
- 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 znehodnocení 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 znehodnocení u jednotlivého aktiva

- 117 **Zvýšená účetní hodnota aktiva, vyjma goodwillu, způsobená zrušením ztráty ze znehodnocení, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze znehodnocení 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 znehodnocení aktiva v předchozích letech, je přeceněním. K zachycení takového přecenění použije účetní jednotka IFRS použitelný pro dané aktivum.
- 119 **Zrušení ztráty ze znehodnocení aktiva, vyjma goodwillu, musí být uznáno okamžitě do hospodářského výsledku, ledaže je aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například podle modelu přecenění v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*). Jakékoli zrušení ztráty ze znehodnocení přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle takového jiného IFRS.**
- 120 Zrušení ztráty ze znehodnocení přeceněného aktiva je uznáno v ostatním úplném výsledku a zvyšuje fond z přecenění tohoto aktiva. Avšak pokud byla ztráta ze znehodnocení téhož přeceněného aktiva již dříve uznána do hospodářského výsledku, zrušení této ztráty ze znehodnocení se také uzná do hospodářského výsledku.

- 121 Poté, co bylo uznáno zrušení ztráty ze znehodnocení, musí být upraveny odpisy (amortizace) aktiva v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývajících dobu použitelnosti.
- Zrušení ztráty ze znehodnocení peněžotvorné jednotky**
- 122 Zrušení ztráty ze znehodnocení peněžotvorné 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 znehodnocení jednotlivých aktiv a jsou uznána v souladu s odstavcem 119.
- 123 Při přiřazování zrušení ztráty ze znehodnocení peněžotvorné 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 znehodnocení aktiva v minulých obdobích.
- Částka zrušení ztráty ze znehodnocení, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena jiným aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrným způsobem.
- Zrušení ztráty ze znehodnocení goodwillu**
- 124 Ztráta ze znehodnocení 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 znehodnocení tohoto goodwillu se pravděpodobně stane nárůstem goodwillu vytvořeného vlastní činností spíše než zrušením ztráty ze znehodnocení goodwillu uznané pro pořízený goodwill.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 126 Pro každou třídu aktiv musí účetní jednotka zveřejnit následující informace:
- a) částku ztrát ze znehodnocení uznanou do hospodářského výsledku za období a položku (položky) řádku výkazu o úplném výsledku, do něž je taková ztráta ze znehodnocení zahrnuta;
 - b) částku zrušených ztrát ze znehodnocení, uznanou do hospodářského výsledku za období, a položku (položky) řádku výkazu o úplném výsledku, do něž je takové zrušení ztráty ze znehodnocení zahrnuto;
 - c) částku ztrát ze znehodnocení přeceněných aktiv uznanou během období v ostatním úplném výsledku;
 - d) částku zrušení ztrát ze znehodnocení přeceněných aktiv uznanou během období v ostatním úplném výsledku.
- 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 znehodnocení uznanou do hospodářského výsledku a do ostatního úplného výsledku během období;
 - b) částku zrušení ztrát ze znehodnocení uznanou do hospodářského výsledku a do ostatního úplného výsledku během období.
- 130 Účetní jednotka zveřejní za jednotlivá aktiva (včetně goodwillu) nebo za peněžotvornou jednotku následující informace o ztrátě ze znehodnocení uznané nebo zrušené během období:
- a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zrušení ztráty ze znehodnocení;
 - b) částku ztráty ze znehodnocení 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 peněžotvornou jednotku:

- i) popis peněžotvorné 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 znehodnocení 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 peněžotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně ziskatelné částky peněžotvorné jednotky (je-li nějaká), popis současného a dřívějšího způsobu seskupení aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je peněžotvorná jednotka identifikována;
 - e) zpětně ziskatelnou částku aktiva (peněžotvorné jednotky) a zda je zpětně ziskatelná částka aktiva (peněžotvorné jednotky) jeho reálnou hodnotou sníženou o náklady vyřazení nebo jeho hodnotou z užívání;
 - f) pokud je zpětně ziskatelnou částkou reálná hodnota snižena o náklady vyřazení, účetní jednotka zveřejní tyto informace:
 - i) úroveň hierarchie reálných hodnot (viz IFRS 13), v jejímž rámci je zařazeno celkové ocenění aktiva (peněžotvorné jednotky) reálnou hodnotou (bez ohledu na to, zda lze zjistit „náklady vyřazení“);
 - ii) v případě ocenění reálnou hodnotou zařazených v hierarchii reálných hodnot do úrovně 2 a 3, popis metody/metod oceňování použitých ke stanovení reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení. Pokud došlo ke změně metody oceňování, účetní jednotka zveřejní tuto změnu spolu s důvody, které k ní vedly, a
 - iii) v případě ocenění reálnou hodnotou zařazených v hierarchii reálných hodnot do úrovně 2 a 3, veškeré klíčové předpoklady, na kterých vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně ziskatelná částka aktiva (peněžotvorné jednotky) nejcitlivější. Účetní jednotka rovněž zveřejní diskontní sazbu (sazby) použitou při stávajícím a předchozím ocenění, jestliže se reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení stanoví metodou současné hodnoty;
 - g) pokud je zpětně ziskatelnou 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 znehodnocení a souhrn zrušení ztrát ze znehodnocení uznané během období, pro které se nezveřejňují informace podle odstavce 130:
- a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze znehodnocení a hlavní třídy aktiv ovlivněné zrušením ztrát ze znehodnocení;
 - 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 ziskatelné částky aktiv (peněžotvorných jednotek) během období. Avšak odstavec 134 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně ziskatelné částky peněžotvorné 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 peněžotvorné jednotce (skupině jednotek) k datu účetní uzávěrky, musí být částka nealokovaného goodwillu zveřejněna společně s důvody, proč zůstala tato částka nepřířazena.
- Odhady použité k vyčíslení zpětně ziskatelné částky peněžotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti
- 134 Účetní jednotka zveřejní informace požadované písmeny a) až f) za každou peněžotvornou jednotku (skupinu jednotek), pro kterou je účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti přiřazena takové jednotce (skupině jednotek) podstatná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti 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 ziskatelná částka jednotky (skupiny jednotek) (tj. hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady vyřazení);
 - d) pokud je zpětně ziskatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na hodnotě z užívání:

- i) každý klíčový předpoklad, na kterém vedení založilo své projekce peněžních toků pro období, na které se vztahují nejaktuálnější rozpočty/předpovědi. 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 období, 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) aplikované v projekcích peněžních toků;
- e) pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na reálné hodnotě snížené o náklady vyřazení, technika (techniky) ocenění použitá ke stanovení reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení. Účetní jednotka není povinna poskytnout zveřejnění požadovaná IFRS 13. Pokud není reálná hodnota snížená o náklady vyřazení stanovena na základě kotované ceny stejné jednotky (skupiny jednotek), musí účetní jednotka zveřejnit následující informace:
- i) každý klíčový předpoklad, na kterém vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady vyřazení. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější;
 - ii) popis přístupu vedení k určení hodnoty (nebo hodnot) přiřazené (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 vnějších informačních zdrojů liší;
 - iiA) úroveň hierarchie reálných hodnot (viz IFRS 13), v jejímž rámci je oceňování reálnou hodnotou rozděleno do kategorií jako celek (bez zřetele k pozorovatelnosti „nákladů vyřazení“);
 - iiB) pokud došlo ke změně techniky ocenění, změna a důvod (důvody) pro provedení této změny.
- Je-li reálná hodnota snížená o náklady vyřazení stanovena za použití projekcí diskontovaných peněžních toků, účetní jednotka zveřejní následující informace:
- iii) období, pro které vedení vytvořilo projekci peněžních toků;
 - iv) míru tempa růstu použitou pro extrapolaci projekcí peněžních toků;
 - v) diskontní sazbu (sazby) aplikované v projekcích peněžních toků;
- 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) převyšuje 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 podstatná 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 podstatná 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) převyšuje 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 peněžotvorné jednotky (skupiny jednotek) může být podle odstavců 24 nebo 99 převeden a použit v testu na znehodnocení 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 [zrušen]

139 Účetní jednotka použije tento standard na:

- a) goodwill a nehmotná aktiva pořízená podnikovou kombinací, pro niž bylo datum dohody 31. března 2004 nebo později, a
- b) všechna ostatní aktiva počínaje prvním ročním obdobím 31. března 2004 nebo později.

140 Účetním jednotkám, na které se vztahuje odstavec 139, se doporučuje uplatnit 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).

140A IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 61, 120, 126 a 129. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

140B IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) mění odstavce 65, 81, 85 a 139; zrušuje odstavce 91–95 a 138 a vkládá nový dodatek C. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.

140C Ustanovení odst. 134 písm. e) byla změněna prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

140D Dokument *Pořizovací náklady investice do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku* (změny IFRS 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a IAS 27), vydaný v květnu 2008, vložil odst. 12 písm. h). Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije související změny odstavců 4 a 38A IAS 27 pro dřívější období, použije zároveň změnu v odst. 12 písm. h).

140E *Zdokonalení IFRS* vydaná v dubnu 2009 změnila odst. 80 písm. b). Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

- 140F [zrušen]
- 140G [zrušen]
- 140H IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4, nadpis odst. 12 písm. h) a odst. 12 písm. h). Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 140I IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 5, 6, 12, 20, 22, 28 78, 105, 111, 130 a 134, zrušil odstavce 25–27 a vložil nový odstavec 53A. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 140J Odstavce 130 a 134 a nadpis nad odstavcem 138 byly v květnu 2013 pozměněny. Účetní jednotka použije tyto změny retrospektivně pro roční období začínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka nepoužije tyto změny v obdobích (včetně srovnávacích období), ve kterých již dále nepoužije rovněž IFRS 13.
- 140K [zrušen]
- 140L Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, vydaným v květnu 2014, byl změněn odstavec 2. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 140M IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 2, 4 a 5 a zrušil odstavce 140F, 140G a 140K. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 140N IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavec 2. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 dále změnily odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.
- UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 36 (VYDANÉHO V ROCE 1998)
- 141 Tento standard nahrazuje IAS 36 *Znehodnocení aktiv* (vydaný v roce 1998).

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 tradičního přístupu 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 zjištěnou úrokovou sazbu, a aktiva, které je oceňováno. Vhodná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjištěné 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 prvního 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 prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Níže uvedený příklad ukazuje výpočet očekávané současné hodnoty v takové situaci.

Současná hodnota 1 000 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 $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

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: 90 procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10 MJ, a 10 procentní 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 zaplacená.
- 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.

TESTOVÁNÍ ZNEHODNOCENÍ PENĚZOTVORNÝCH JEDNOTEK S GOODWILLEM A NEKONTROLNÍMI PODÍLY

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

C1 V souladu s IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) nabyvatel ocení a uzná goodwill k datu akvizice jako přebytek a) nad b) uvedenými níže:

a) souhrn:

i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s IFRS 3, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice;

ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku oceněných v souladu s IFRS 3 a

iii) v případě postupné podnikové kombinace, doposud držené podíly na vlastním kapitálu v nabývaném podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice;

b) nabytá identifikovatelná aktiva snížená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s IFRS 3.

Přiřazení goodwillu

C2 Odstavec 80 tohoto standardu požaduje přiřazení goodwillu pořízeného v podnikové kombinaci ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek nabyvatele, u kterých se očekává, že budou mít prospěch ze synergie kombinace, bez ohledu na to, zda jsou těmto jednotkám nebo skupinám jednotek přidělena ostatní aktiva nebo závazky nabývaného podniku. Je možné, že některé synergie vyplývající z podnikové kombinace se přiřadí peněžotvorné jednotce, v níž nejsou nekontrolní podíly.

Testování na znehodnocení

C3 Testování na znehodnocení zahrnuje porovnání zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky s účetní hodnotou peněžotvorné jednotky.

C4 Pokud účetní jednotka ocení nekontrolní podíly ve výši jejich poměrného podílu na čistých identifikovatelných aktivech dceřiného podniku k datu akvizice a nikoliv v jejich reálné hodnotě, je goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům zahrnut ve zpětně získatelné částce související peněžotvorné jednotky, ale není uznán v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. V důsledku tak účetní jednotka zvýší účetní hodnotu goodwillu přiřazeného dané peněžotvorné jednotce, aby zahrnovala i goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům. Takto upravená účetní hodnota je následně porovnána se zpětně získatelnou částkou peněžotvorné jednotky při určování, zda došlo k jejímu znehodnocení.

Přiřazení ztráty ze znehodnocení

C5 Odstavec 104 požaduje přiřadit jakoukoliv identifikovatelnou ztrátu ze znehodnocení tak, aby snížila nejprve účetní hodnotu goodwillu přiřazeného dané jednotce a poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva jednotky.

C6 Pokud je dceřiný podnik nebo část dceřiného podniku s nekontrolním podílem sama peněžotvornou jednotkou, je ztráta ze znehodnocení přiřazena podílu mateřského podniku a nekontrolnímu podílu na stejném základě, jako je přiřazován hospodářský výsledek.

C7 Pokud je dceřiný podnik nebo část dceřiného podniku s nekontrolním podílem součástí větší peněžotvorné jednotky, jsou ztráty ze znehodnocení goodwillu přiřazeny součástem peněžotvorné jednotky, které mají nekontrolní podíl, a součástem, které jej nemají. Ztráty ze znehodnocení se přiřadí součástem peněžotvorné jednotky na základě:

a) poměrných účetních hodnot goodwillu jednotlivých součástí před znehodnocením v rozsahu, ve kterém se znehodnocení vztahuje ke goodwillu peněžotvorné jednotky, a

b) poměrných účetních hodnot čistých identifikovatelných aktiv jednotlivých součástí před znehodnocením v rozsahu, ve kterém se znehodnocení vztahuje k identifikovatelným aktivům peněžotvorné jednotky. Jakékoliv takové znehodnocení je přiřazeno aktivům jednotlivých součástí každé peněžotvorné jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva dané součástí.

V součástech, které mají nekontrolní podíl, je ztráta ze znehodnocení přiřazena podílu mateřského podniku a nekontrolnímu podílu na stejném základě, jako je přiřazován hospodářský výsledek.

C8 Pokud se ztráta ze znehodnocení přiřaditelná nekontrolnímu podílu vztahuje ke goodwillu, který není uznán v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku (viz odstavec C4), není takové znehodnocení uznáno jako ztráta ze znehodnocení goodwillu. V těchto případech je uznána jako ztráta ze znehodnocení goodwillu pouze ztráta ze znehodnocení související s goodwillem, který je přiřazen mateřskému podniku.

C9 Ilustrativní příklad 7 zobrazuje testování na znehodnocení plně nevlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 37
Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

CÍL

Cílem tohoto standardu je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a oceňování báze a že budou v komentáři k účetní závěrce zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 1 **Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:**
 - a) vyplývají z nesplněných smluv, s výjimkou nevýhodných, a
 - b) [zrušeno];
 - c) jsou řešeny jinými standardy.
- 2 Tento standard se nepoužije na finanční nástroje (včetně záruk), které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*.
- 3 Nesplněné 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 nesplněné smlouvy, pokud nejsou nevýhodnými.
- 4 [zrušen]
- 5 Pokud jiný standard upravuje specifický typ rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, použijte jej účetní jednotka místo tohoto standardu. Například některé typy rezerv jsou předmětem standardů upravujících:
 - a) [zrušeno];
 - b) daně ze zisku (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);
 - c) leasingy (viz IFRS 16 *Leasingy*). Tento standard se však použije na jakýkoli leasing, který se stane nevýhodným přede dnem zahájení leasingu podle definice v IFRS 16. Tento standard se rovněž použije na krátkodobé leasingy a leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu účtované v souladu s odstavcem 6 IFRS 16 a které se staly nevýhodnými;
 - d) zaměstnanecké požitky (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);
 - e) pojistné smlouvy a jiné smlouvy, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy*;
 - f) podmíněné protihodnoty hrazené nebo inkasované nabyvatelem při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*) a
 - g) výnosy ze smluv se zákazníky (viz IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*). Na druhou stranu však IFRS 15 neobsahuje žádné specifické požadavky, jak nakládat se smlouvami se zákazníky, které jsou, nebo se staly nevýhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard.
- 6 [zrušen]
- 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 znehodnocení 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 uznaných nákladů v okamžiku tvorby rezervy.
- 9 Tento standard se aplikuje na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončených činností). Pokud restrukturalizace vyhovuje definici ukončené činnosti, mohou se požadovat dodatečná zveřejnění na základě IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti*.

DEFINICE

- 10 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**
Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Závazek¹ 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 právní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu, než jej vypořádat.

Právní závazek je závazek, který vzniká ze:

- a) smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních i implicitních ustanovení);
- b) právních předpisů nebo
- c) 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) pravděpodobný závazek, který vzniká jako důsledek události 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) současný závazek, který vznikl jako důsledek události v minulosti, avšak není uznán, protože:
 - i) není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický užitek, nebo
 - ii) výše závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vzniklo jako důsledek události 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 bud²:

- 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 zaplacené, 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, které nejsou uznány 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.

¹ Definice závazku v tomto standardu nebyla po revizi definice závazku v dokumentu *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví* vydaném v roce 2018 revidována.

- 13 Tento standard rozlišuje mezi:
- a) rezervami – které jsou uznány 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 uznány 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).

UZNÁVÁNÍ

Rezervy

- 14 **Rezerva se uzná, když:**
- a) **má účetní jednotka současný závazek (právní 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 neuznají.

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 ke konci účetního období existuje.**
- 16 Ve většině případů je zřejmé, zda minulé 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 ke konci účetního období existuje tak, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po skončení účetního období. Na základě těchto průkazných informací účetní jednotka:
- a) uzná rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že ke konci účetního období současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria uznání), a
 - b) zveřejní podmíněný závazek v případě, že je pravděpodobnější, že současný závazek ke konci účetního období neexistuje a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malý (viz odstavec 86).

Minulé událost

- 17 Minulé 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 pozicí v budoucnosti. Proto se neuznají rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na působení účetní jednotky v budoucnosti. Ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky jsou uznány pouze takové závazky, které existují ke konci účetního období.
- 19 Jako rezervy jsou uznány 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 uzná 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 popílků 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 neuznává 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 ke konci účetního období, pokud nebylo rozhodnutí ještě před koncem účetního období 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 takový závazek považován za právní. Změny v okolnostech provádějících 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 uznání, 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 uznává (pokud jsou splněna i ostatní kritéria uznání).

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 položek výkazu o finanční pozici. S výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby uznání rezervy.
- 26 Ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno uznat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 86).

Podmíněné závazky

- 27 **Podmíněné závazky účetní jednotka neuznává ve výkazu o finanční pozici.**
- 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 uznává 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, uzná se na ni

⁽¹⁾ Interpretace výrazu „pravděpodobný“, který je v tomto standardu chápán jako „pravděpodobnější než nepravděpodobný“, nemusí být nutně používána i v jiných standardech.

rezerva v účetní závěrce 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 neuznává ve výkazu o finanční pozici.

32 Podmíněné aktivum vzniká obvykle jako důsledek neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které zakládají možnost pří toku ekonomického prospěchu pro účetní jednotku. Příkladem je nárok, který účetní jednotka uplatňuje prostřednictvím právních procesů, jejichž výsledek je nejistý.

33 Podmíněná aktiva se neuznávají v účetní závěrce, protože mohou vést k uznání zisku, který nebude nikdy realizován. Pokud je však realizace zisku prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je vhodné jeho uznání.

34 Pokud je pří tok 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 pří toku ekonomického prospěchu, uznají se v účetní závěrce za období, ve kterém ke změně došlo, aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se pří tok ekonomického prospěchu stane pravděpodobným, zveřejní účetní jednotka podmíněné aktivum (viz odstavec 89).

OCEŇOVÁNÍ

Nejlepší odhad

36 Částka uznaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného ke konci účetního období.

37 Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání závazku ke konci účetního období, nebo částka, kterou by k tomuto datu převedla na třetí stranu. Velmi často bude nemožné nebo nepřijatelně nákladné vypořádat nebo převést závazek ke konci účetního období. Přes tuto skutečnost představuje odhad částky, kterou by účetní jednotka vyplatila pro vypořádání nebo převod závazku, nejlepší odhad výdaje nezbytného k vypořádání současného závazku ke konci účetního období.

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 skončení účetního období.

39 Nejistoty spojené s částkou, která má být uznána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je závazek vyčíslen na základě poměrování 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:

$$(75 \% \text{ z nuly}) + (20 \% \text{ z } 1 \text{ mil.}) + (5 \% \text{ ze } 4 \text{ mil.}) = 400\,000$$

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 navazujícím 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 skončení účetního období, 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. Uznaná 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 vyřazení aktiv

- 51 **Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu zisky z očekávaného vyřazení aktiv.**

- 52 Zisky z očekávaného vyřazení aktiv se neberou v úvahu při určení výše rezervy ani v případě, že je očekávané vyřazení aktiva úzce spjato s událostí, která je příčinou rezervy. Místo toho uzná účetní jednotka zisk z očekávaného vyřazení 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, uzná 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 uznaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.**

- 54 **Ve výkazu o úplném výsledku mohou být náklady vztahující se k rezervám uznány v čisté výši, tj. snížené o částku uznaných 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 povinná vypořádat celou částku sama. V takové situaci se uzná rezerva ve výši celé částky závazku, a pokud je prakticky jisté, že v případě vypořádání závazku účetní jednotkou bude obdržena náhrada, uzná 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 ke konci účetního období 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 uznají 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 UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Budoucí provozní ztráty

- 63 **Na budoucí provozní ztráty se rezerva neuznává.**
- 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 znehodnocení některých aktiv dané činnosti. Test na znehodnocení takových aktiv provede účetní jednotka podle IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

Nevýhodné smlouvy

- 66 **Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí a uzná jako rezerva.**
- 67 Mnoho smluv (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplyvá žádný závazek. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud událostí učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do působnosti tohoto standardu a je uznán z ní vyplývající závazek. Nesplněné smlouvy, které nejsou nevýhodné, jsou z působnosti tohoto standardu vyňaty.
- 68 Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy, nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.
- 68A Náklady na plnění smlouvy zahrnují náklady, které přímo souvisejí se smlouvou. Náklady, které přímo souvisejí se smlouvou, zahrnují:
- a) mezní náklady na plnění takové smlouvy – jako jsou přímé osobní náklady a materiál – a
 - b) přiřazení dalších nákladů, které přímo souvisejí s plněním smlouvy – například přiřazení odpisů za položku pozemků, budov a zařízení, které byly mimo jiné použity při plnění této smlouvy.
- 69 Dříve, než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, uzná účetní jednotka veškerá znehodnocení aktiv použitých při plnění této smlouvy (viz IAS 36).

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, funkce 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 nebo správní rady o restrukturalizaci přijaté před koncem účetního období nezakládá ke konci účetního období mimosmluvní závazek, ledaže účetní jednotka před koncem účetního období:
- a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace, nebo
 - b) oznámila dostatečně specifickým způsobem hlavní znaky plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, že u nich vyvolala reálné očekávání, že restrukturalizaci provede.
- Pokud účetní jednotka začne provádět plán restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní znaky těm, kterých se bude týkat, až po účetním období, je vyžadováno zveřejnění podle IAS 10 *Události po skončení účetního období*, pokud je restrukturalizace významná a pokud by bylo možné rozumně očekávat, že nezveřejnění těchto informací ovlivní rozhodnutí, která primární uživatelé obecné účetní závěrky činí na základě účetní závěrky, která poskytuje finanční informace o konkrétní vykazující účetní jednotce.
- 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 představitelé 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. 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 ke konci účetního období závazkem z titulu restrukturalizace. Takové výdaje se uznávají 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 vyřazení 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.
- Srovnávací 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 uznány.
- 86 **Pokud není pravděpodobnost odtoku z důvodu vypořádání příliš malá, zveřejní účetní jednotka pro každou z kategorií podmíněných závazků ke konci účetního období 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 splňujícím 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 ke konci účetního období, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití zásad 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 srovnávací informace. Pokud nebudou srovnávací informace přehodnoceny, musí se tato skutečnost zveřejnit.**
- 94 [zrušen]
- 94A Dokumentem *Nevýhodné smlouvy – náklady na plnění smlouvy* vydaným v květnu 2020 byl doplněn odstavec 68A a změněn odstavec 69. Účetní jednotka uplatní tyto změny na smlouvy, u nichž k začátku ročního účetního období, v němž účetní jednotka použije tyto změny poprvé (datum prvotního použití změn) ještě nesplnila veškeré své závazky. Účetní jednotka nesmí přepracovat srovnávací informace. Účetní jednotka namísto toho uzná kumulativní dopad prvotní aplikace této změny jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku nebo jiné vhodné složky vlastního kapitálu ke dni prvotní aplikace.

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]
- 97 [zrušen]
- 98 [zrušen]
- 99 V důsledku změny IFRS 3 byl dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, změněn odstavec 5. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně na podnikové kombinace, na něž se vztahuje uvedená změna v IFRS 3.
- 100 Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 5 a zrušen odstavec 6. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 101 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 2 a zrušil odstavce 97 a 98. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 102 IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 103 IFRS 17, vydaný v květnu 2017, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.
- 104 Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byl změněn odstavec 75. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije tyto změny, pokud použije změny definice pojmu „významný“ v odstavci 7 standardu IAS 1 a v odstavcích 5 a 6 standardu IAS 8.
- 105 Dokumentem *Nevýhodné smlouvy – náklady na plnění smlouvy* vydaným v květnu 2020 byly doplněny odstavce 68A a 94A a změněn odstavec 69. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

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, jak 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 Pokud 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 držaná účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v běžném podnikání (viz IAS 2 *Zásoby*);
 - b) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);
 - c) leasingy nehmotných aktiv účtované v souladu s IFRS 16 *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 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*;
 - f) goodwill nabytý v podnikové kombinaci (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*);
 - g) smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy* ani u aktiv z peněžních toků z pořízení pojistných smluv ve smyslu IFRS 17;
 - h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držaná za účelem prodeje (nebo zahrnutá do skupiny vyřazených aktiv určených k prodeji) podle IFRS 5 *Stálá aktiva držaná za účelem prodeje a ukončené činnosti*;
 - i) aktiva vzniklá na základě smluv se zákazníky, která jsou uznána v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.
- 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 Práva držaná nájemcem vyplývající z licenčních smluv pro položky, jako jsou filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva, patří do rozsahu působnosti tohoto standardu a jsou vyřata z působnosti IFRS 16.
- 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 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

Odepisování je systematické rozložení odepisovatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

Aktivum¹ je zdroj:

a) ovládaný účetní jednotkou v důsledku minulých událostí a

b) u kterého se očekává plynutí budoucích ekonomických užitek do účetní jednotky.

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum uznáno ve výkazu o finanční pozici po odečtení jakýchkoli kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze znehodnocení aktiva.

Pořizovací náklady jsou částka v peněžních prostředcích nebo peněžních ekvivalentech uhrazených nebo reálná hodnota jiného plnění poskytnutého za účelem pořízení aktiva v době jeho pořízení nebo vytvoření, nebo v případech, kdy je to použitelné, částka přiřazená tomuto aktivu při jeho prvotním uznání podle specifických požadavků jiných IFRS, např. IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

Odepisovatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která ji nahrazuje, 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 je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Ztráta ze znehodnocení 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 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 moci být účetní jednotkou používáno, 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 užitek. Pokud konkrétní položka spadající do působnosti tohoto standardu nesplňuje definici nehmotného aktiva, jsou výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností uznány do nákladů v období, kdy byly vynaloženy. Jestliže je však položka nabyta v podnikové kombinaci, je součástí goodwillu uznaného k datu akvizice (viz odstavec 68).

Identifikovatelnost

¹ Definice aktiva v tomto standardu nebyla po revizi definice aktiva v dokumentu *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví* vydaném v roce 2018 revidována.

- 11 Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu. Goodwill uznaný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický prospěch vznikající z ostatních aktiv získaných při podnikové kombinaci, která však nejsou jednotlivě identifikována a samostatně uznána. Tyto budoucí ekonomické užítky mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro uznání v účetní závěrce.

12 **Aktivum je identifikovatelné, pokud je buď:**

- a) **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 bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu, nebo**
- b) **vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou 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 užítky plynoucí z předmětného zdroje a zamezit ostatním v přístupu k těmto užítkům. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomické užítky 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 užítky jiným způsobem.
- 14 Budoucí ekonomické užítky mohou plynout ze znalosti trhu a technických poznatků. Účetní jednotka ovládá tyto užítky, 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 užítky. 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 užítky plynoucí z týmové práce zkušených pracovníků a z jejich školení natolik, aby tyto položky splňovaly definici nehmotného aktiva. Obdobně ani specifický řídicí nebo technický talent pravděpodobně nesplní definici nehmotného aktiva, pokud není jeho využití a získání souvisejících očekávaných budoucích ekonomických užítků 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 užítky 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 užítky 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 užítky

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

UZNÁVÁNÍ 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 uznávají do hospodářského 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 bude odrážet očekávání pravděpodobných budoucích ekonomických užitků z aktiva, které poplynou účetní jednotce v důsledku jeho užívání. Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě. U samostatně pořizovaných nehmotných aktiv se proto kritérium uznání pravděpodobnosti z odst. 21 písm. a) vždy považuje za splněné.
- 26 Pořizovací náklady samostatně pořízeného nehmotného aktiva lze navíc obvykle spolehlivě stanovit. 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 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 do hospodářského 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 ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je uznán jako úrokový náklad za dobu splatnosti, pokud není aktivován v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.

Pořízení jako součást podnikové kombinace

33 Pokud je nehmotné aktivum nabyto v podnikové kombinaci, pak v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* jsou pořizovací náklady tohoto nehmotného aktiva rovny jeho reálné hodnotě k datu akvizice. Reálná hodnota nehmotného aktiva odráží očekávání účastníků trhu k datu akvizice týkající se pravděpodobnosti, že očekávané budoucí ekonomické užítky z daného aktiva poplynou do účetní jednotky. Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě. Pravděpodobnostní kritérium uznání v odst. 21 písm. a) se tedy u nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci považuje vždy za splněné. Pokud je aktivum nabyté při podnikové kombinaci oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, existují dostatečné informace potřebné k vyčíslení spolehlivé reálné hodnoty aktiva. Kritérium uznání spolehlivého ocenění z odst. 21 písm. b) se tak vždy považuje u nehmotných aktiv pořízených při podnikové kombinaci za splněné.

34 Nabyvatel podle tohoto standardu a IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) uzná k datu akvizice odděleně od goodwillu nehmotné aktivum nabývaného podniku bez ohledu na to, zda aktivum bylo před podnikovou kombinací nabývaným podnikem uznáno. To znamená, že nabyvatel odděleně od goodwillu uzná jako aktivum projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku, pokud projekt splňuje definici nehmotného aktiva. Projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku splňuje definici nehmotného aktiva tehdy, pokud:

a) splňuje definici aktiva a

b) je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vznikl ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci

35 Pokud je nehmotné aktivum pořízené při podnikové kombinaci oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, existuje dostačující informace, podle níž lze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu aktiva. Pokud u odhadů používaných pro ocenění reálné hodnoty nehmotného aktiva existuje větší rozsah možných výsledků s různými pravděpodobnostmi, vstupuje tato nejistota do ocenění reálné hodnoty aktiva.

36 Nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci může být oddělitelné, ale pouze společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. V takových případech nabyvatel uzná nehmotné aktivum odděleně od goodwillu, ale společně se související položkou.

37 Nabyvatel může uznat skupinu vzájemně se doplňujících nehmotných aktiv jako jediné aktivum za předpokladu, že mají podobnou dobu použitelnosti. Například 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, vzorec, recepty a technologické postupy.

38–41 [zrušeny]

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) uznány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na výzkum;

b) uznány 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 přístávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Podle IAS 20 *Výkazování státních dotací a zveřejnění státní podpory* je možno prvotně uznat jak nehmotné aktivum, tak i 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 výklad se použije při směně jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale přiměřeně platí i pro všechny směny popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady takového nehmotného aktiva se oceňují reálnou hodnotou, ledaže a) směna postrádá obchodní podstatu nebo b) reálnou hodnotu převzatého ani odevzdaného aktiva nelze spolehlivě stanovit. Nabyté aktivum je tímto způsobem oceňováno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže odevzdané aktivum okamžitě vyjmout. Pokud není nabyté aktivum oceněno reálnou hodnotou, jsou jeho pořizovací náklady rovny účetní hodnotě odevzdaného aktiva.
- 46 Účetní jednotka určuje, zda směna má obchodní podstatu vzhledem k rozsahu očekávaných změn budoucích peněžních toků, ke kterým dojde následkem transakce. Směna má obchodní podstatu, jestliže:
- a) parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků z nabytého aktiva se liší od parametrů peněžních toků postoupeného aktiva, nebo
 - b) se v důsledku směny změní specifická hodnota pro účetní jednotku dané části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, a
 - c) rozdíl popsaný v písmenech a) a b) je v relaci k reálným hodnotám směřujících aktiv podstatný.

Pro účely stanovení, zda směnná transakce má obchodní podstatu, 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 počty.

- 47 Ustanovení odst. 21 písm. b) určuje, že podmínkou pro uznání nehmotného aktiva je, že pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě stanovit. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva lze spolehlivě stanovit, pokud a) kolísání rozpětí přiměřených stanovení reálné hodnoty tohoto aktiva není podstatné nebo b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu převzatého nebo odevzdaného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů použije reálná hodnota odevzdaného aktiva, ledaže by reálná hodnota převzatého aktiva byla evidentnější.

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 užítky, 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 reálnou hodnotou účetní jednotky a účetní hodnotou jejích identifikovatelných čistých aktiv zjištěné v jakémkoliv okamžiku jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují reálnou 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 užítky, a
 - b) spolehlivě stanovit 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 uznávají 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 užítky. Proto jsou výdaje na výzkum uznány 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 užítky. 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 užítky. 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 *Znehodnocení 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 peněžitorných 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 součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.
- 67 Níže uvedené složky 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 školení 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 uznané do nákladů, protože kritéria pro jejich uznání nebyla až do 1. prosince 20X5 splněna. Tyto výdaje nejsou součástí pořizovacích nákladů výrobního postupu uznaného ve výkazu o finanční pozici.

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 znehodnocení ve výši 200 MJ a upravit účetní hodnotu výrobního postupu před ztrátou ze znehodnocení

(2 100 MJ) na zpětně získatelnou částku (1 900 MJ). Ztráta ze znehodnocení 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 do nákladů 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 při podnikové kombinaci a nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. Pokud nastane takový případ, stává se položka součástí hodnoty uznané k datu akvizice jako goodwill (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. Při dodávce zboží uzná účetní jednotka takovýto výdaj jako náklad, jakmile získá právo na přístup k tomuto zboží. Při dodávce služeb uzná účetní jednotka takovýto výdaj jako náklad, jakmile služby obdrží. Například výdaje na výzkum jsou uznány do nákladů tehdy, kdy jsou vynaloženy (viz odstavec 54), pokud nejsou získány jako součást podnikové kombinace. 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 (včetně zásilkových katalogů);
 - d) výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky.
- 69A** Účetní jednotka má právo na přístup ke zboží, pokud toto zboží vlastní. Obdobně má právo na přístup ke zboží, pokud bylo zboží dodavatelem vystavěno v souladu s podmínkami dodavatelské smlouvy a účetní jednotka mohla jeho dodávku požadovat výměnou za platbu. Služby jsou obdrženy v okamžiku, kdy jsou dodavatelem vykonány v souladu se smlouvou o jejich poskytnutí účetní jednotce, nikoli v okamžiku, kdy je účetní jednotka využije, aby poskytla jinou službu, např. reklamu pro zákazníky.
- 70** Odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za zboží byla provedena dříve, než účetní jednotka získala právo na přístup k tomuto zboží. Obdobně odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za služby byla provedena dříve, než účetní jednotka tyto služby přijala.
- V minulosti vynaložené náklady, které nebudou uznány jako náklady**
- 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 OKAMŽIKU UZNÁNÍ

- 72** Účetní jednotka si jako své účetní pravidlo zvolí buď model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 74, nebo model přecenění podle odstavce 75. Pokud bude nehmotné aktivum vykázáno pomocí modelu přecenění, 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 při činnosti účetní jednotky. Položky v rámci jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně, aby přeceňování aktiv nebylo prováděno selektivně a aby v účetní závěrce 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 znehodnocení.
- Model přecenění**
- 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 znehodnocení. Pro přecenění v souladu s tímto standardem musí být reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh. Přecenění se musí provádět tak pravidelně, aby se ke konci účetního období 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 přecenění se používá poté, co bylo aktivum prvotně uznáno v pořizovacích nákladech. 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 přecenění 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, 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 k podstatným 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 podstatným způsobem.
- 80 Pokud je nehmotné aktivum přeceněno, upraví se účetní hodnota uvedeného aktiva na přeceněnou částku. K datu přecenění je s aktivem nakládáno jedním z následujících způsobů:
- a) brutto účetní hodnota se upraví způsobem, který je konsistentní s přeceněním účetní hodnoty aktiva. Například brutto účetní hodnota může být změněna s odkazem na zjiitelné tržní údaje nebo může být upravena úměrně ke změně účetní hodnoty. Oprávky se k datu přecenění upraví tak, aby se rovnaly rozdílu mezi brutto účetní hodnotou a účetní hodnotou aktiva po zohlednění kumulované ztráty ze znehodnocení, nebo
 - b) oprávky se zruší proti brutto účetní hodnotě aktiva.
- Výše úpravy opravek tvoří část zvýšení nebo snížení účetní hodnoty, která je zaúčtována v souladu s odstavci 85 a 86.
- 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 znehodnocení.**
- 82 **Jestliže reálnou hodnotu přeceněného nehmotného 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 jakékoli následné kumulované odpisy a jakékoli následné kumulované ztráty ze znehodnocení.**
- 83 Skutečnost, že pro přeceněné nehmotné aktivum již neexistuje aktivní trh, může znamenat, že by aktivum mohlo být znehodnoceno a že vyžaduje test na znehodnocení podle IAS 36.
- 84 Jestliže může být reálná hodnota aktiva stanovena odkazem na aktivní trh k datu následného ocenění, použije se model přecenění od tohoto data.
- 85 **Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení uznáno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. Toto zvýšení se však uzná do hospodářského výsledku v rozsahu, ve kterém se ruší snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo uznáno do hospodářského výsledku.**
- 86 **Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, je toto snížení uznáno do hospodářského výsledku. Toto snížení se však uzná v ostatním úplném výsledku v rozsahu zůstatku fondu z přecenění u tohoto aktiva. Snížení uznané v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění snižuje částku kumulovanou ve vlastním kapitálu.**
- 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 přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se neúčtuje výsledkově.

- 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 stávající zkušenosti s rychlými změnami technologií může docházet k relativně rychlému zastarávání softwaru a mnohých jiných nehmotných aktiv. Proto jejich doba použitelnosti bude v řadě případů krátká. Očekávané budoucí snížení prodejní ceny výrobku vyrobeného s použitím nehmotného aktiva by mohlo naznačovat očekávanou technologickou nebo obchodní zastaralost aktiva, což by zase mohlo odrážet snížení budoucích ekonomických užiteků ztělesněných v aktivu.
- 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, což závisí 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 takového aktiva i dobu možného obnovení práv, pouze pokud si toto prodloužení může účetní jednotka dovolit bez vynaložení dalších podstatných nákladů. Doba použitelnosti znovunabytých práv, která jsou při podnikové kombinaci uznána jako nehmotná aktiva, je dána zbývajícím smluvním obdobím dohodnutým ve smlouvě, v níž je zaručeno dané právo, a nesmí zahrnovat dobu obnovení.**
- 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 užitekům. 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 podstatných 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 podstatné v porovnání s budoucími ekonomickými užítky očekávanými účetní jednotkou v důsledku obnovy.

Pokud jsou náklady na obnovu v porovnání s budoucími ekonomickými užítky plynoucími z obnovy podstatné, 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 držené k prodeji) podle IFRS 5, nebo datum, kdy je aktivum vyřazeno. Použitá odpisová metoda vychází ze způsobu, jakým bude účetní jednotka spotřebovávat budoucí ekonomické užítky z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy se uznají do hospodářského 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 lineární odpisy, odpisy ze snižujícího se základu a výkonové odpisy. Použitá metoda se vybírá na základě očekávaného způsobu spotřeby očekávaných budoucích ekonomických užtků z aktiva a zůstává ve všech účetních obdobích jednotná, ledaže se změní způsob spotřeby budoucích ekonomických užtků z tohoto aktiva.
- 98A Existuje vyvratitelný předpoklad, že odpisová metoda, která je založena na výnosu generovaném činností, jež zahrnuje užívání nehmotného aktiva, není vhodná. Výnos generovaný činností, jež zahrnuje užívání nehmotného aktiva, obvykle odráží faktory, které přímo nesouvisí se spotřebou ekonomických užtků ztělesněných v nehmotném aktivu. Výnos je například ovlivněn jinými vstupy a procesy, prodejními činnostmi a změnami objemu prodeje a cen. Cenová složka výnosu může být ovlivněna inflací, která nemá žádný dopad na způsob, jakým je aktivum spotřebováno. Tento předpoklad lze vyvrátit pouze za určitých výjimečných okolností:
- a) v případě, že je nehmotné aktivum vyjádřeno jako měřítko výnosu podle odstavce 98C nebo
- b) lze prokázat, že výnos a spotřeba ekonomických užtků nehmotného aktiva spolu úzce souvisí.
- 98B Při výběru vhodné odpisové metody podle odstavce 98 může účetní jednotka určit převládající omezující faktor, který je nedílnou součástí nehmotného aktiva. Například ve smlouvě, která stanoví práva účetní jednotky na užívání nehmotného aktiva, se může upřesnit, že jednotka má právo užívat nehmotné aktivum během předem stanoveného počtu let (tj. času), do dosažení počtu vyrobených jednotek nebo pevně stanovené celkové částky výnosu, který má být generován. Určení převládajícího omezujícího faktoru by mohlo být východiskem pro určení vhodného základu pro odepisování, je však možné použít i jiný základ, který přesněji vystihuje očekávaný průběh spotřeby ekonomických užtků.
- 98C V případě, že převládajícím omezujícím faktorem, který je nedílnou součástí nehmotného aktiva, je dosažení určité prahové hodnoty výnosu, může být vhodným základem pro odepisování výnos, jenž má být generován. Účetní jednotka například může získat koncesi na průzkum a těžbu zlata ve zlatém dole. Uplynutí doby platnosti smlouvy by mohlo být vázáno na dosažení určitého pevně stanoveného celkového výnosu z těžby (ve smlouvě se např. může umožnit těžba zlata až do okamžiku, kdy celkový kumulativní výnos z prodeje zlata dosáhne 2 miliard MJ), a nikoli na dobu trvání těžby nebo množství vytěženého zlata. Jiným příkladem by mohlo být právo na provozování zpoplatněné komunikace, které by bylo vázáno na dosažení pevně stanovené celkové částky výnosu z kumulativního vybírání mýtného (ve smlouvě by se např. povolovalo provozování zpoplatněné komunikace až do dosažení kumulativního výnosu z mýtného za její použití ve výši 100 milionů MJ). V případě, že byl ve smlouvě jako převládající omezující faktor pro užívání nehmotného aktiva určen výnos, může být jako vhodný základ pro odepisování nehmotného aktiva určen výnos, jenž má být vytvořen, avšak pod podmínkou, že smlouva stanoví pevnou celkovou částku výnosu, jež má být vytvořena, na jejímž základě bude odpis určen.
- 99 Odpisy se obvykle uznávají do hospodářského výsledku. Někdy se však budoucí ekonomické užítky z aktiva spotřebovují 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, pokud neplatí, že:**
- a) existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti, nebo

b) existuje aktivní trh (v souladu s jeho definicí v IFRS 13) 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 znehodnocení 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 znehodnocení porovnáváním jeho zpětně získatelné částky s jeho účetní hodnotou

- a) každoročně a
- b) kdykoliv se objeví náznak, že nehmotné aktivum může být znehodnoceno.

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 znehodnocení 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 znehodnocení aktiva.

ZPĚTNÁ ZÍSKATELNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE ZNEHODNOCENÍ

- 111 Pro určení toho, zda došlo ke znehodnocení 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 znehodnocení.

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

112 **Nehmotné aktivum musí být vyřazeno:**

- a) při vyřazení, nebo
- b) když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

113 **Zisk nebo ztráta vznikající z vynětí 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 vyřazeno (pokud IFRS 16 nevyžaduje jiné řešení v případě prodeje a 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). Datem vyřazení nehmotného aktiva je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad tímto aktivem v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15. IFRS 16 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.
- 115 Pokud podle zásady pro uznání aktiva uvedené v odstavci 21 uzná účetní jednotka v účetní hodnotě aktiva náklady na obměnu části nehmotného aktiva, pak musí vyjmout 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.
- 115A V případě znovunabytých práv při podnikové kombinaci je jejich případná účetní hodnota použita při vyčíslení přínosu nebo ztráty z jejich opětovného vydání, pokud jsou taková práva v následném období opětovně vydána (prodána) třetí straně.
- 116 Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vznikajících z vynětí nehmotného aktiva, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.
- 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 kumulované odpisy (agregované s kumulovanými ztrátami ze znehodnocení) na počátku a na konci období;
 - d) řádky výkazu o úplném výsledku, ve kterých jsou uvedeny jakékoliv odpisy nehmotných aktiv;
 - e) přehled účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:
 - i) přírůstky, z toho zvláště z vlastní činnosti, pořízené samostatně a pořízené prostřednictvím podnikových kombinací;
 - 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) přírůstky a úbytky v průběhu období, které jsou výsledkem přecenění podle odstavců 75, 85 a 86 a ztrát ze znehodnocení uznaných nebo zrušených jako v ostatním úplném výsledku podle IAS 36 (pokud existují);
 - iv) ztráty ze znehodnocení uznané do hospodářského výsledku během období podle IAS 36 (pokud existují);
 - v) ztráty ze znehodnocení zrušené v hospodářském výsledku během období podle IAS 36 (pokud existují);
 - vi) jakékoliv odpisy uznané 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 znehodnocení 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 podstatnou 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 oceňování pořizovacími náklady 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 hrály podstatnou roli při určování neurčité doby 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 uznána, kdyby byla přeceněná skupina nehmotných aktiv oceňována po uznání pomocí modelu oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 74, a
- 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;
- c) [zrušeno];

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 ocenění pořizovacími náklady, 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 podstatných 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 [zrušen]
- 130 Účetní jednotka použije 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 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.
- 130B IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 85, 86 a odst. 118 písm. e) bod iii). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 130C Standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) změnil odstavce 12, 33–35, 68, 69, 94 a 130, zrušil odstavce 38 a 129 a vložil nový odstavec 115A. *Zdokonalení IFRS* vydaná v dubnu 2009 změnila odstavce 36 a 37. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Částky uznané jako nehmotná aktiva a goodwill v předešlých podnikových kombinacích se proto nepřizpůsobí. Pokud účetní jednotka použije standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) pro dřívější období, použije pro dané předešlé období i tyto změny a tuto skutečnost zveřejní.
- 130D Odstavce 69, 70 a 98 byly změněny a nový odstavec 69A byl vložen prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 130E [zrušen]
- 130F IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odst. 3 písm. e). Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 130G IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 a 124 a zrušil odstavce 39–41 a 130E. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 130H Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 80. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 130I Účetní jednotka použije změnu, která byla provedena dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, na všechna přecenění uznaná v ročních obdobích počínajících dnem prvotního použití uvedené změny nebo později a v bezprostředně předcházejícím ročním období. Účetní jednotka může také prezentovat upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější vykázaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně popsat, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly vykázaný na jiném základě, a tento základ vysvětlit.
- 130J *Vyjasnění přípustných metod odpisů a amortizace* (Změny IAS 16 a IAS 38), které bylo vydáno v květnu 2014, mění odstavce 92 a 98 a vkládá nové odstavce 98A–98C. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 1. lednem 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 130K Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 3, 114 a 116. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 130L IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 3, 6, 113 a 114. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.

- 130M IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavec 3. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 dále změnily odstavec 3. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.

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: uznávání a oceňování

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Tento standard použijí všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů v rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje* v takovém rozsahu (pokud vůbec), v jakém:

- a) IFRS 9 umožňuje uplatnit požadavky tohoto standardu týkající se zajišťovacího účetnictví a
- b) je daný finanční nástroj součástí zajišťovacího vztahu, který splňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví v souladu s tímto standardem.

2A–7 [zrušeny]

DEFINICE

8 Pojmy definované v IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 se v tomto standardu používají ve významu popsaném v dodatku A IFRS 13, v dodatku A IFRS 9 v a odstavci 11 standardu IAS 32. IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 definují následující pojmy:

- naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku,
- vynětí,
- derivát,
- metoda efektivní úrokové míry,
- efektivní úroková míra,
- kapitálový nástroj,
- reálná hodnota,
- finanční aktivum,
- finanční nástroj,
- finanční závazek

a poskytují vodítko pro použití těchto definic.

9 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:

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).

Efektivnost zajištění je stupeň, ve kterém jsou změny reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky vzájemně započteny se změnami reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajišťovacího nástroje (viz dodatek A odstavce AG105–AG113A).

10–70 [zrušeny]

ZAJIŠTĚNÍ

71 Pokud účetní jednotka použije IFRS 9 a nezvolila si jako svá účetní pravidla, že bude i nadále uplatňovat požadavky na zajišťovací účetnictví dle tohoto standardu (viz odstavec 7.2.21 IFRS 9), musí uplatnit požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v kapitole 6 IFRS 9. Pro zajištění reálné hodnoty části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků vůči úrokovému riziku však účetní jednotka může v souladu s odstavcem 6.1.3 IFRS 9 namísto požadavků IFRS 9 uplatnit požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v tomto standardu. V tom případě musí účetní

jednotka uplatnit také zvláštní požadavky týkající se vykazování zajištění reálné hodnoty při zajištění portfolia proti úrokovému riziku (viz odstavce 81A, 89A a AG114–AG132).

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 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 samostatných účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek v rámci skupiny, a to za předpokladu, že jsou realizovány s jednotkou nespřízněnou s vykazovanou účetní jednotkou.

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 efektivnost 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, když 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 premie). Podobně dva nebo více nástrojů (resp. jejich částí) 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 uznané aktivum nebo závazek, neuznaný 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 [zrušen]
- 80 Pro účely zajišťovacího účetnictví lze jako zajištěné položky určit pouze aktiva, závazky, závazné přísliby nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce, které se týkají strany stojící mimo účetní jednotku. Z toho vyplývá, že zajišťovací účetnictví lze použít u transakcí mezi účetními jednotkami v rámci jedné skupiny pouze v individuálních nebo samostatných účetních závěrkách těchto účetních jednotek, a nikoli v konsolidované účetní závěrce skupiny s výjimkou konsolidované účetní závěrky investiční jednotky, jak je definována v IFRS 10, kde nebudou transakce mezi investiční jednotkou a jejími dceřinými společnostmi oceněné reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku

vyloučeny z konsolidované účetní závěrky. Výjimkou je měnové riziko u vnitroskupinové peněžní položky (např. závazek/pohledávka mezi dvěma dceřinými podniky), které může plnit funkci zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, pokud bude mít za následek expozici vůči riziku kurzových zisků nebo ztrát, které nejsou plně vyloučeny z konsolidace v souladu se standardem IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. 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 finančních položek jako zajišťovaných položek

- 81 Jestliže je zajišťovanou položkou finanční aktivum nebo finanční závazek, může být tato použita jako zajišťovací položka se zřetelem na rizika spojená pouze s částí jejích peněžních toků nebo 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 efektivnost. 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 složka 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 takového 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 proporčním poměru k celkové změně reálné hodnoty zajišťovaného rizika celé skupiny položek.
- 84 Vzhledem k tomu, že účetní jednotka posuzuje efektivnost 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 uzná dopad po započtení změn v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje a zajištěné položky na hospodářský výsledek.
- 86 **Existují tři typy zajišťovacího vztahu:**
- a) ***zajištění reálné hodnoty:*** zajištění expozice vůči riziku změn reálné hodnoty uznaného aktiva nebo závazku nebo neuznaného závazného příslibu, nebo identifikované části takového aktiva, závazku nebo závazného příslibu, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které mohou ovlivnit hospodářský výsledek;
 - b) ***zajištění peněžních toků:*** zajištění expozice vůči riziku variability peněžních toků, které i) plynou z konkrétních rizik spojených s uznaným aktivem nebo závazkem (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků z dluhu s proměnlivou úrokovou sazbou) nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí a ii) mohou ovlivnit hospodářský výsledek;
 - 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 efektivnost 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 efektivní (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 hospodářský výsledek;
- d) efektivitu 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;
- e) v průběhu účetního období, ve kterém je použito, je zajištění průběžně posuzováno a hodnoceno jako vysoce efektivní.

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 uznat do hospodářského výsledku a
- b) zisk nebo ztráta ze zajištěné položky související se zajištěným rizikem bude mít vliv na účetní hodnotu zajištěné položky a je uznán do hospodářského výsledku. To platí v případě, že zajištěná položka je jinak oceněna pořizovacími náklady. Uznání zisku nebo ztráty vyplývajících ze zajištěného rizika do hospodářského výsledku se také použije, pokud je zajištěná položka finanční aktivum oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A IFRS 9.

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 vynětí souvisejících aktiv nebo závazků vyjmuty z výkazu o finanční pozici.

90 Jestliže se zajišťují pouze konkrétní rizika související se zajištěnou položkou, zjištěné změny reálné hodnoty zajištěné položky, které nesouvisí se zajišťovaným rizikem, se uznají dle požadavků uvedených v odstavci 5.7.1 IFRS 9.

91 Účetní jednotka přestane účtovat prospektivně o zajištění definovaném v odstavci 89, jestliže:

- a) uplyne platnost zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn. Náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování se pro tento účel nepovažuje za uplynutí platnosti nebo ukončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zajišťovací strategie účetní jednotky. Dále pro tento účel nedochází k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, jestliže:
 - i) v důsledku právních předpisů nebo zavedení nových právních předpisů se strany, které sjednaly zajišťovací nástroj, dohodnou, že jejich původní protistranu nahradí jedna nebo více protistran provádějících clearing, které se stanou novými protistranami všech stran. Pro tento účel je protistranou provádějící clearing centrální protistrana (někdy nazývaná „clearingová organizace“ nebo „clearingová agentura“) nebo osoba nebo osoby, například člen clearingové organizace nebo klient člena clearingové organizace, kteří vystupují jako protistrana, aby provedli clearing jako centrální protistrana. Pokud však strany zajišťovacího nástroje nahradí své původní protistrany různými protistranami, použije se tento odstavec pouze v případě, že všechny tyto strany provádí clearing prostřednictvím téže centrální protistrany;

- ii) případné další změny zajišťovacího nástroje se omezují na změny nezbytné k realizaci takového nahrazení protistrany. Tyto změny musí být v souladu s podmínkami, jež by se daly předpokládat, pokud by clearing zajišťovacího nástroje uskutečnila původní protistrana provádějící clearing. Tyto změny zahrnují změny požadavků na kolaterál, práv na vyrovnání salda pohledávek a závazků a vybírání poplatků;

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 ve výkazu o finanční pozici popsaná v odstavci 89A), se odepíše do hospodářského výsledku. 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 neuznaný závazný příslib, následná celková změna reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika se uzná jako aktivum nebo závazek a odpovídající zisk nebo ztráta se uznají do hospodářského výsledku (viz odst. 89 písm. b)). Do hospodářského výsledku se uznají 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 vyplýne z toho, že účetní jednotka splní závazný příslib, se upraví o celkovou změnu reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika uznaného ve výkazu o finanční pozici.

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, která je hodnocena jako efektivní zajištění (viz odstavce 88), se uzná v ostatním úplném výsledku a

b) neefektivní část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje se uzná do hospodářského výsledku.

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 od počátku zajišťovacího vztahu, nebo

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 neefektivní část zajištění) se uznají do hospodářského výsledku a

c) pokud strategie řízení rizik, jak ji účetní jednotka definovala pro daný zajišťovací vztah, nezahrnuje do posouzení efektivnosti zajištění určitou 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 uzná v souladu s odstavcem 5.7.1 IFRS 9.

97 **Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí v uznání finančního aktiva nebo finančního závazku, související zisky nebo ztráty, které byly uznány v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95, se musí reklasifikovat z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1 (ve znění revize z roku 2007)) ve stejném období nebo ve stejných obdobích, ve kterých zajištěné očekávané peněžní toky ovlivnily výsledek (např. v obdobích, kdy se uznávají úrokové výnosy nebo úrokové náklady). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) uznaná v ostatním úplném výsledku nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, přeradit do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu.**

98 **Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí v uznání 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) reklasifikuje související přínosy a ztráty, které byly uznány v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95, do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz IAS 1 (ve znění novely z roku 2007)) ve stejném období nebo obdobích, během kterého (kterých) pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivnil hospodářský výsledek (například období, kdy se uznávají odpisové náklady nebo náklady na prodej). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) uznaná v ostatním úplném výsledku nebude v jednom nebo více budoucích obdobích uhrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, reklasifikovat z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu;
- b) vyřadí související přínosy a ztráty, které byly uznány v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95, a zahrne je do počátečních pořizovacích nákladů 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 uznány v ostatním úplném výsledku, reklasifikují z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz IAS 1 (ve znění revize z roku 2007)) ve stejném období nebo obdobích, během nichž mají zajištěné peněžní toky vliv na hospodářský výsledek (např. když dojde k očekávanému prodeji).

101 Účetní jednotka přestane účtovat prospektivně o zajištění definovaném v odstavcích 95–100 za každé z těchto okolností:

- a) platnost zajišťovacího nástroje uplyne nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn. V tomto případě kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl v době efektivnosti zajištění uznán v ostatním úplném výsledku (viz odst. 95 písm. a)), zůstane odděleně ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 nebo 100. Náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování se pro tento účel nepovažuje za uplynutí platnosti nebo ukončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zajišťovací strategie účetní jednotky. Dále pro tento účel nedochází k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, jestliže:
 - i) v důsledku právních předpisů nebo zavedení nových právních předpisů se strany, které sjednaly zajišťovací nástroj, dohodnou, že jejich původní protistranu nahradí jedna nebo více protistran provádějících clearing, které se stanou novými protistranami všech stran. Pro tento účel je protistranou provádějící clearing centrální protistrana (někdy nazývaná „clearingová organizace“ nebo „clearingová agentura“) nebo osoba nebo osoby, například člen clearingové organizace nebo klient člena clearingové organizace, kteří vystupují jako protistrana, aby provedli clearing jako centrální protistrana. Pokud však strany zajišťovacího nástroje nahradí své původní protistrany různými protistranami, použije se tento odstavec pouze v případě, že všechny tyto strany provádí clearing prostřednictvím téže centrální protistrany;
 - ii) případné další změny zajišťovacího nástroje se omezují na změny nezbytné k realizaci takového nahrazení protistrany. Tyto změny musí být v souladu s podmínkami, jež by se daly předpokládat, pokud by clearing zajišťovacího nástroje uskutečnila původní protistrana provádějící clearing. Tyto změny zahrnují změny požadavků na kolaterál, práv na vyrovnání salda pohledávek a závazků a vybírání poplatků;
- b) zajištění již nesplňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 88. V tomto případě kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl v době efektivnosti zajištění uznán v ostatním úplném výsledku (viz odst. 95 písm. a)), zůstane odděleně ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 nebo 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 efektivnosti zajištění uznán v ostatním úplném výsledku (viz odst. 95 písm. a)), reklasifikovat z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu. 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 efektivnosti zajištění uznán v ostatním úplném výsledku (viz odst. 95 písm. a)), odděleně 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 nebo 100. Pokud se transakce přestane očekávat, kumulovaný zisk nebo ztráta uznané v ostatním úplném výsledku

se musí reklasifikovat z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava.

Zajištění čisté investice

102 Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, včetně zajištění peněžní položky, která se účtuje jako součást čisté investice (viz standard IAS 21), se účtuje podobně jako zajištění peněžních toků:

- a) část přínosu nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako efektivní zajištění (viz odstavec 88), se uzná v ostatním úplném výsledku a
- b) neefektivní část se uzná do hospodářského výsledku.

Zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje související s efektivní částí zajištění, která byla uznána v ostatním úplném výsledku, musí být v souladu s odstavci 48–49 IAS 21 reklasifikována z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1 (ve znění novely z roku 2007)) při vyřazení nebo částečném vyřazení zahraniční jednotky.

Dočasné výjimky z uplatňování zvláštních požadavků na zajišťovací účetnictví

102A Účetní jednotka nadále použije odstavce 102D–102N a 108G na veškeré zajišťovací vztahy, které jsou přímo dotčeny reformou referenčních úrokových sazeb. Tyto odstavce se vztahují pouze na takovéto zajišťovací vztahy. Zajišťovací vztah je přímo dotčen reformou referenčních úrokových sazeb pouze tehdy, pokud reforma vyvolá nejistotu, pokud jde o:

- a) referenční úrokovou sazbu (specifikovanou smluvně nebo mimosmluvně) určenou jako zajištěné riziko a/nebo
- b) načasování nebo částku peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje.

102B Pro účely použití odstavců 102D–102N se pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ vztahuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, včetně nahrazení referenční úrokové sazby alternativní referenční úrokovou sazbou, kupříkladu sazbou vyplývající z doporučení obsažených ve zprávě Rady pro finanční stabilitu z července 2014 nazvané „Reformovat hlavní referenční úrokové sazby“¹.

102C V odstavcích 102D–102N jsou stanoveny výjimky pouze pro požadavky specifikované v těchto odstavcích. Účetní jednotka musí nadále uplatňovat všechny ostatní požadavky zajišťovacího účetnictví na zajišťovací vztahy, které jsou přímo dotčeny reformou referenčních úrokových sazeb.

Požadavek na vysokou pravděpodobnost u zajištění peněžních toků

102D Pro účely použití požadavku odst. 88 písm. c), že očekávaná transakce musí být vysoce pravděpodobná, účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

Reklasifikace kumulativního zisku nebo ztráty uznaných v ostatním úplném výsledku

102E Pro účely použití požadavku odst. 101 písm. c) k určení toho, zda se již neočekává, že k očekávané transakci dojde, účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

Posouzení efektivity

102F Pro účely použití požadavků odst. 88 písm. b) a odst. AG105 písm. a) účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky a/nebo zajištěné riziko (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), nebo referenční úroková sazba, na níž jsou založeny peněžní toky zajišťovacího nástroje, není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

102G Pro účely použití požadavku odst. 88 písm. e) nemusí účetní jednotka ukončit zajišťovací vztah, pokud skutečné výsledky zajištění nesplňují požadavky uvedené v odst. AG105 písm. b). Aby se zamezilo pochybnostem, použije účetní jednotka ostatní podmínky uvedené v odstavci 88, včetně prospektivního posouzení podle odst. 88 písm. b), aby posoudila, zda musí být zajišťovací vztah ukončen.

Určení finančních položek jako zajišťovaných položek

102H Nepoužije-li se odstavec 102I, použije účetní jednotka pro zajištění mimosmluvně specifikované referenční složky úrokového rizika požadavek odstavců 81 a AG99F – že určená složka musí být samostatně identifikovatelná – pouze na počátku zajišťovacího vztahu.

102I Pokud účetní jednotka v souladu se svou zajišťovací dokumentací často přenastavuje (tj. ruší a obnovuje) zajišťovací vztah, protože zajišťovací nástroj i zajištěná položka se často mění (tj. účetní jednotka

¹ Zpráva s názvem „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ („Reformovat hlavní referenční úrokové sazby“) je k dispozici na adrese http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

používá dynamický proces, v němž zajištěné položky i zajišťovací nástroje použité k řízení této expozice nezůstávají po dlouhou dobu stejné), použije účetní jednotka požadavek odstavců 81 a AG99F – že určená složka musí být samostatně identifikovatelná – pouze tehdy, když v tomto zajišťovacím vztahu prvotně určuje zajištěnou položku. Zajištěná položka, která byla posouzena při svém prvotním určení v zajišťovacím vztahu, ať to bylo v době uzavření zajištění, nebo následně, není při následném opětovném určení ve stejném zajišťovacím vztahu znovu posuzována.

Konec použití

- 102J Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavec 102D na zajištěnou položku:
- a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo
 - b) když je zajišťovací vztah, jehož je zajištěná položka součástí, ukončen, nastane-li tato situace dříve.
- 102K Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavec 102E:
- a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši budoucích peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo
 - b) když byly kumulativní zisk nebo ztráta uznané v ostatním úplném výsledku ve vztahu k tomuto ukončenému zajišťovacímu vztahu reklasifikovány do hospodářského výsledku, nastane-li tato situace dříve.
- 102L Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavec 102F:
- a) na zajištěnou položku, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko nebo načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo
 - b) na zajišťovací nástroj, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajišťovacího nástroje, přestane existovat, nastane-li tato situace dříve.
- Pokud je zajišťovací vztah, jehož součástí jsou zajištěná položka a zajišťovací nástroj, ukončen dříve než k datu uvedenému v odst. 102L písm. a) nebo k datu uvedenému v odst. 102L písm. b), musí účetní jednotka na tento zajišťovací vztah k datu jeho ukončení přestat prospektivně uplatňovat odstavec 102F.
- 102M Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavec 102G na zajišťovací vztah:
- a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko a načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky a zajišťovacího nástroje, přestane existovat, nebo
 - b) když je ukončen zajišťovací vztah, na nějž se výjimka vztahuje, nastane-li tato situace dříve.
- 102N Když účetní jednotka určí skupinu položek jako zajištěné položky nebo kombinaci finančních nástrojů jako zajišťovací nástroj, přestane prospektivně používat odstavce 102D–102G pro jednotlivou položku nebo finanční nástroj v souladu s odstavci 102J, 102K, 102L nebo případně 102M, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko a/nebo načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u dané položky nebo finančního nástroje, přestane existovat.
- 102O Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavce 102H a 102I:
- a) když jsou změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb provedeny u mimosmluvně specifikované části rizika za použití odstavce 102P, nebo
 - b) když je ukončen zajišťovací vztah, ve kterém je mimosmluvně specifikovaná část rizika určena, nastane-li tato situace dříve.

Dodatečné dočasné výjimky vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb

Zajišťovací účetnictví

- 102P Jakmile se na zajišťovací vztah přestanou uplatňovat požadavky uvedené v odstavcích 102D–102I (viz odstavce 102J–102O), účetní jednotka změni formální určení dříve zdokumentovaného zajišťovacího vztahu tak, aby odráželo změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb, tj. změny jsou konzistentní s požadavky uvedenými v odstavcích 5.4.6–5.4.8 standardu IFRS 9. V tomto kontextu se určení zajištění mění pouze za účelem provedení jedné nebo více z těchto změn:
- a) určení alternativní referenční sazby (specifikované smluvně nebo mimosmluvně) jako zajištěného rizika;
 - b) změny popisu zajištěné položky, včetně popisu určené části peněžních toků nebo reálné hodnoty, která se zajišťuje;

- c) změny popisu zajišťovacího nástroje, nebo
- d) změny popisu způsobu, jakým bude účetní jednotka posuzovat efektivnost zajištění.
- 102Q Účetní jednotka rovněž použije požadavky uvedené v odst. 102P písm. c), pokud jsou splněny tyto tři podmínky:
- a) účetní jednotka provede změnu požadovanou reformou referenčních úrokových sazeb s využitím jiného přístupu než změny báze pro určení smluvních peněžních toků zajišťovacího nástroje (jak je popsáno v odstavci 5.4.6 standardu IFRS 9);
 - b) původní zajišťovací nástroj není vyňat a
 - c) zvolený přístup je ekonomicky rovnocenný se změnou báze pro určení smluvních peněžních toků původního zajišťovacího nástroje (jak je popsáno v odstavcích 5.4.7 a 5.4.8 standardu IFRS 9).
- 102R Požadavky uvedené v odstavcích 102D–102I se mohou přestat používat v různou dobu. Proto při uplatnění odstavce 102P může mít účetní jednotka povinnost změnit formální určení svých zajišťovacích vztahů v různou dobu, nebo může mít povinnost změnit formální určení zajišťovacího vztahu více než jednou. Tehdy a pouze tehdy, je-li určení zajišťovacího vztahu takto změněno, použije účetní jednotka příslušná ustanovení odstavců 102V–102Z2. Účetní jednotka rovněž použije odstavec 89 (u zajištění reálné hodnoty) nebo odstavec 96 (v případě zajištění peněžních toků), aby vykázala změny reálné hodnoty zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje.
- 102S Účetní jednotka změni zajišťovací vztah dle odstavce 102P do konce vykazovaného období, během něhož byla provedena změna požadovaná reformou referenčních úrokových sazeb u zajištěného rizika, zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje. Aby se zamezilo pochybnostem, takováto změna formálního určení zajišťovacího vztahu nepředstavuje ani ukončení zajišťovacího vztahu, ani určení nového zajišťovacího vztahu.
- 102T Pokud jsou kromě změn požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb provedeny další změny finančních aktiv nebo finančních závazků určených v zajišťovacím vztahu (jak je popsáno v odstavcích 5.4.6–5.4.8 IFRS 9) nebo změny týkající se určení zajišťovacího vztahu (dle odstavce 102P), účetní jednotka nejprve použije příslušné požadavky tohoto standardu, aby určila, zda mají tyto dodatečné změny za následek ukončení zajišťovacího účetnictví. Pokud dodatečné změny nemají za následek ukončení zajišťovacího účetnictví, účetní jednotka změni formální určení zajišťovacího vztahu, jak je uvedeno v odstavci 102P.
- 102U V odstavcích 102V–102Z3 jsou stanoveny výjimky pouze z těch požadavků, které jsou v daných odstavcích specifikovány. Účetní jednotka použije na zajišťovací vztahy, které byly přímo ovlivněny reformou referenčních úrokových sazeb, všechny ostatní požadavky zajišťovacího účetnictví v tomto standardu, včetně kritérií pro způsobilost uvedených v odstavci 88.

Účtování o způsobilých zajišťovacích vztazích

Retrospektivní posouzení účinnosti

- 102V Za účelem retrospektivního posouzení efektivnosti zajišťovacího vztahu na kumulativní bázi za použití odst. 88 písm. e) a pouze za tímto účelem se může účetní jednotka při ukončení používání odstavce 102G dle odstavce 102M rozhodnout přenastavit kumulativní změny reálné hodnoty zajištěné položky a zajišťovacího nástroje na nulu. Toto rozhodnutí je učiněno odděleně pro každý zajišťovací vztah (tj. na základě jednotlivých zajišťovacích vztahů).

Zajištění peněžních toků

- 102W Pro účely použití odstavce 97 se ve chvíli, kdy účetní jednotka změni popis zajištěné položky dle odst. 102P písm. b), považují kumulativní zisk nebo ztráta v ostatním úplném výsledku za založené na alternativní referenční úrokové sazbě, podle níž jsou určeny zajištěné budoucí peněžní toky.
- 102X U ukončeného zajišťovacího vztahu, pokud byla referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné budoucí peněžní toky, změněna podle požadavků reformy referenčních úrokových sazeb, se pro účely použití odst. 101 písm. c) k určení toho, zda se očekává, že se vyskytnou zajištěné budoucí peněžní toky, považuje částka kumulovaná v ostatním úplném výsledku pro tento zajišťovací vztah za založenou na alternativní referenční úrokové sazbě, na níž budou založeny zajištěné budoucí peněžní toky.

Skupiny položek

- 102Y Když účetní jednotka použije odstavec 102P na skupiny položek určené jako zajištěné položky u zajištění reálné hodnoty nebo zajištění peněžních toků, přidělí zajištěné položky k podskupinám podle zajišťované referenční sazby a určí pro každou podskupinu tuto referenční sazbu jako zajištěné riziko. Například v zajišťovacím vztahu, ve kterém je skupina položek zajištěna proti změnám v referenční úrokové sazbě, na kterou se vztahuje reforma referenčních úrokových sazeb, mohou být u některých položek této skupiny změněny zajištěné peněžní toky nebo zajištěná reálná hodnota tak, aby odkazovaly na alternativní referenční sazbu dříve, než budou změněny jiné položky v této skupině. V tomto příkladu by účetní jednotka při použití odstavce 102P pro příslušnou podskupinu zajištěných položek určila alternativní referenční sazbu jako zajištěné riziko. Účetní jednotka bude nadále určovat stávající

referenční úrokovou sazbu jako zajištěné riziko pro zbývající podskupinu zajištěných položek, dokud nebudou zajištěné peněžní toky nebo reálná hodnota těchto položek změněny tak, aby odkazovaly na alternativní referenční sazbu, nebo do uplynutí platnosti těchto položek a jejich nahrazení zajištěnými položkami, které odkazují na alternativní referenční sazbu.

- 102Z Účetní jednotka jednotlivě posoudí, zda každá z podskupin splňuje požadavky odstavců 78 a 83, aby byla způsobilou zajištěnou položkou. Pokud kterákoli podskupina nesplňuje požadavky odstavců 78 a 83, účetní jednotka prospektivně ukončí zajišťovací účetnictví pro zajišťovací vztah jako celek. Účetní jednotka rovněž uplatní požadavky v odstavcích 89 nebo 96 pro vykazání neefektivnosti týkající se zajišťovacího vztahu jako celku.

Určení finančních položek jako zajišťovaných položek

- 102Z1 Alternativní referenční sazba určená jako mimosmluvně specifikovaná část rizika, která v okamžiku, kdy je určena, není samostatně identifikovatelná (viz odstavce 81 a AG99F), se považuje za splňující daný požadavek v uvedeném okamžiku tehdy a pouze tehdy, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že tato alternativní referenční sazba bude samostatně identifikovatelná během 24 měsíců. Období 24 měsíců platí pro každou alternativní referenční sazbu samostatně a začíná dnem, kdy účetní jednotka poprvé určí alternativní referenční sazbu jako mimosmluvně specifikovanou část rizika (tj. období 24 měsíců se uplatňuje na každou jednotlivou sazbu zvlášť).
- 102Z2 Pokud následně účetní jednotka rozumně očekává, že alternativní referenční sazba nebude samostatně identifikovatelná během 24 měsíců ode dne, kdy ji účetní jednotka poprvé určila jako mimosmluvně specifikovanou část rizika, přestane účetní jednotka na tuto alternativní referenční sazbu uplatňovat požadavky odstavce 102Z1 a ode dne tohoto posouzení prospektivně ukončí zajišťovací účetnictví pro veškeré zajišťovací vztahy, u kterých byla tato alternativní referenční sazba určena jako mimosmluvně specifikovaná část rizika.
- 102Z3 Kromě zajišťovacích vztahů uvedených v odstavci 102P použije účetní jednotka požadavky uvedené v odstavcích 102Z1 a 102Z2 na nové zajišťovací vztahy, u kterých je alternativní referenční sazba určena jako mimosmluvně specifikovaná část rizika (viz odstavce 81 a AG99F), pokud z důvodu reformy referenčních úrokových sazeb není tato část rizika v den, kdy je určena, samostatně identifikovatelná.

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 použití 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 v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.
- 103A [zrušen]
- 103B [zrušen]
- 103C IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále změnil odst. 95 písm. a) a odstavce 97, 98, 100, 102, 108 a AG99B. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, použijí se tyto změny pro uvedené dřívější období.
- 103D [zrušen]
- 103E IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) změnil odstavec 102. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) za dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu.
- 103F [zrušen]
- 103G Účetní jednotka použije odstavce AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A a AG110B zpětně pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije *Přípustné zajišťovací položky* (novelu IAS 39) pro účetní období počínající před 1. červencem 2009, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 103H–103J [zrušeny]
- 103K Dokumentem *Zdokonalení IFRS* vydaným v dubnu 2009 byly změněny odst. 2 písm. g) a odstavce 97 a 100. Účetní jednotka použije změny těchto odstavců prospektivně na veškeré dosud neukončené smlouvy pro roční období začínající 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 103L–103P [zrušeny]
- 103Q IFRS 13, vydaný v květnu 2011 změnil odstavce 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 a AG96, nově vložil odstavec 43A a zrušil odstavce 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 a AG82. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

- 103R Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 2 a 80. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 103S [zrušen]
- 103T Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 a AG48 a vloženy nové odstavce 2A, 44A, 55A a AG8A–AG8C. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 103U IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 a nadpisy odstavce AG133 a zrušil odstavce 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, AG1–AG93 a AG96. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 103V [*Tento odstavec byl přidán pro účetní jednotku, která nepřijala IFRS 9.*]
- 104 Tento standard se použije retrospektivně, kromě případů uvedených v odstavci 108. Počáteční zůstatek nerozdělených zisků nejranějšího vykazovaného období a všechny ostatní srovnatelné částky se musí upravit, jako kdyby tento standard byl používán od počátku kromě případů, kdy je to prakticky neproveditelné. Jestliže je přepracování prakticky neproveditelné, účetní jednotka musí tuto skutečnost zveřejnit v účetní závěrce, kde rovněž uvede, v jakém rozsahu byly údaje přepracovány.
- 105–107A [zrušeny]
- 108 Účetní jednotka nesmí upravovat účetní hodnotu nefinančních aktiv a nefinančních závazků tak, že z ní vyloučí přínosy 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 jakákoliv částka uznaná mimo hospodářský výsledek (v ostatním úplném výsledku nebo přímo ve vlastním kapitálu) u zajištění závazného příslibu, které je podle tohoto standardu účtováno jako zajištění reálné hodnoty, reklasifikovat jako aktivum nebo závazek. Výjimku představuje 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 očekávanou 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 srovnávací informace vztahující se k obdobím před datem použití poslední věty odstavce 80 a odstavce AG99A.
- 108C Dokumentem *Zdokonalení IFRS* vydaným v květnu 2008 byly změněny odstavce 73 a AG 8. Dokumentem *Zdokonalení IFRS* vydaným v dubnu 2009 byl změněn odstavec 80. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití všech změn se povoluje. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 108D *Novace derivátů a další účtování o zajištění* (novela IAS 39) vydaná v červnu 2013 pozměnila odstavce 91 a 101 a vložila nový odstavec AG113A. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro roční období počínající 1. ledna 2014 či později. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 108E–108F [zrušeny]
- 108G Dokumentem *Reforma referenční úrovně úrokových sazeb*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7 a který byl vydán v září 2019, byly doplněny odstavce 102A–102N. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dnem 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije tyto změny retrospektivně na zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka prvotně použije tyto změny, nebo které byly určeny poté, a na zisk nebo ztrátu uznané v ostatním úplném výsledku, které existovaly na začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka tyto změny prvotně použije.

- 108H Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly doplněny odstavce 102O–102Z3 a 108I–108K a byl změněn odstavec 102M. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dnem 1. ledna 2021 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8, výhradou ustanovení odstavců 108I–108K.
- 108I Účetní jednotka určí nový zajišťovací vztah (např. dle odstavce 102Z3) pouze prospektivně (tj. účetní jednotka nesmí určit nový zajišťovací vztah v minulých obdobích). Účetní jednotka obnoví ukončený zajišťovací vztah tehdy a pouze tehdy, jestliže jsou splněny tyto podmínky:
- a) účetní jednotka ukončila zajišťovací vztah výhradně kvůli změnám požadovaným reformou referenčních úrokových sazeb a nemusela by bývala tento zajišťovací vztah ukončit, pokud by byly uvedené změny v té době použity, a
 - b) na počátku účetního období, kdy účetní jednotka poprvé použila tyto změny (datum prvotního použití těchto změn), splňoval tento ukončený zajišťovací vztah kritéria způsobilosti pro zajišťovací účetnictví (poté, co účetní jednotka vzala tyto změny v úvahu).
- 108J Pokud při použití odstavce 108I účetní jednotka obnoví ukončený zajišťovací vztah, považuje odkazy v odstavcích 102Z1 a 102Z2 na den, kdy je alternativní referenční sazba poprvé určena jako mimosmluvně specifikovaná část rizika, za odkazy na den prvotního použití těchto změn (tj. období 24 měsíců pro tuto alternativní referenční sazbu určenou jako mimosmluvně specifikovaná část rizika začíná dnem prvotního použití těchto změn).
- 108K Účetní jednotka není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, musí uznat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

- 109 Tento standard nahrazuje IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání 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.

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

AG1–AG93 [zrušeny]

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 podstatně vyšší než potenciální zisk z hodnoty související zajištěné položky. Jinými slovy, vystavená opce není efektivní 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 Finanční aktivum oceňované naběhlou hodnotou může být označeno za zajišťovací nástroj při zajištění měnového rizika.
- AG96 [zrušen]
- 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 Investice vykázaná ekvivalenční metodou nemůže být použita jako zajištěná položka pro účely zajištění reálné hodnoty, protože ekvivalenční metodou se vykazuje podíl investora na hospodářském výsledku, 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 uznává hospodářský výsledek 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 prvotně uznán, se může měnit, pokud je očekávaná vnitroskupinová transakce oceněna jinou měnou, než je funkční měna nakupující účetní jednotky.
- AG99B Pokud zajištění budoucí očekávané transakce mezi podniky ve skupině splňuje podmínky zajišťovacího účetnictví, bude jakýkoliv přínos nebo ztráta, který je uznán v ostatním úplném výsledku v souladu s odst. 95 písm. a), reklasifikován z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava ve stejném období nebo obdobích, během něhož měnové riziko zajištěné operace ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.
- AG99BA Účetní jednotka může určit veškeré změny peněžních toků nebo reálné hodnoty jako zajištěnou položku v zajišťovacím vztahu. Účetní jednotka může rovněž určit jako zajištěné položky pouze peněžní toky nebo reálné hodnoty nad nebo pod určitou cenu nebo jinou proměnnou („jednostranné riziko“). Vnitřní hodnota zajišťovacího nástroje ve formě koupené opce (za předpokladu, že má s určeným rizikem shodné

podstatné podmínky) zobrazuje jednostranné riziko v zajištěné položce, což však neplatí pro jeho časovou hodnotu. Například může účetní jednotka určit proměnlivost budoucích peněžních toků vyplývajících z růstu ceny očekávané koupě komodity. V takové situaci jsou určeny k zajištění pouze ztráty z peněžních toků vyplývající z růstu ceny nad určenou úroveň. Zajištěné riziko nezahrnuje časovou hodnotu koupené opce, neboť časová hodnota není součástí očekávané transakce, která ovlivňuje hospodářský výsledek (odst. 86 písm. b)).

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 efektivnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr, než je jedna k jedné (viz odstavce AG100).

AG99D Pokud je navíc finanční nástroj s pevnou úrokovou mírou zajištěn až nějakou dobu po své emisi a úrokové míry se mezitím změnil, může funkci zajištěné položky plnit část rovnající se standardní míře [...]. Předpokládáme 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 položku, 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).

AG99E Odstavec 81 umožňuje účetní jednotce určit jako zajištěnou položku též něco jiného než celkovou změnu reálné hodnoty nebo celkovou variabilitu peněžních toků finančního nástroje. Například:

- a) všechny peněžní toky finančního nástroje mohou být určeny jako změny peněžních toků nebo reálné hodnoty vztahující se k některým (ale nikoli všem) rizikům nebo
- b) některé (ale nikoli všechny) peněžní toky finančního nástroje mohou být určeny jako změny peněžních toků nebo reálné hodnoty vztahující se ke všem nebo pouze k některým rizikům (tj. „část“ peněžních toků může být určena jako změny vztahujících se ke všem nebo pouze k některým rizikům).

AG99F Aby byly určená rizika a určené části přípustné pro zajišťovací účetnictví, musí být tato rizika a složky samostatně identifikovatelnými součástmi finančního nástroje a změny peněžních toků nebo reálné hodnoty celého finančního nástroje vzniklé ze změn určených rizik a částí musí být spolehlivě měřitelné. Například:

- a) pro finanční nástroj úročený pevnou sazbou, zajištěný proti změnám reálné hodnoty vztahujícím se ke změnám bezrizikové nebo základní úrokové míry je bezriziková nebo základní úroková míra běžně považována jak za samostatně identifikovatelnou složku finančního nástroje, tak za spolehlivě měřitelnou;
- b) inflace není samostatně identifikovatelná a samostatně měřitelná a nemůže být určena jako riziko nebo část finančního nástroje, pokud nejsou splněny požadavky uvedené pod písmenem c);
- c) smluvně určená inflační složka peněžních toků uznaného dluhopisu vázaného na inflaci (za předpokladu, že není požadováno účtovat vložený derivát samostatně) je samostatně identifikovatelná a spolehlivě měřitelná, pokud ostatní peněžní toky nástroje nejsou ovlivněny inflační složkou.

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 efektivnosti zajištění. Za tímto účelem může být částka zajišťovacího nástroje buď vyšší, nebo nižší než částka zajištěné položky, pokud to zvýší efektivnost 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 efektivnost. 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 efektivnost. Zajišťovací vztah však může vést k neefektivnosti, která se v průběhu trvání zajišťovacího vztahu uznává do hospodářského výsledku.

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 hospodářský výsledek 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, porízením derivátu, který bude plnit funkci zajišťovacího nástroje pro 10 MJ ze závazného příslibu koupě cizí měny 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 neuznaného 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 efektivnosti zajištění

- AG105 Zajištění je posuzováno jako vysoce efektivní, 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 porízeno, vysoce efektivní 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 efektivnosti 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 efektivní.
- AG106 Efektivnost zajištění se posuzuje minimálně při zpracování řádné nebo mezitímní účetní závěrky.
- AG107 Tento standard nedefinuje jedinou metodu pro posuzování efektivnosti zajištění. Metoda, kterou si účetní jednotka zvolí pro posuzování efektivnosti 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 projevovat, že se očekává, že zajištění bude vysoce efektivní 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 efektivnosti. 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 efektivním zajištěním, 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 pravděpodobně plánované koupě komodity forwardovou smlouvou bude pravděpodobně vysoce efektivní, 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 efektivnosti zajištění, ale bude uznána do hospodářského výsledku, 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 efektivní, pokud jsou zajišťovací nástroj a zajištěná položka v různých měnách a tyto měny přitom nekolísají společně. Ani zajištění úrokových rizik pomocí derivátů nebude plně efektivní, 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 hospodářský výsledek účetní jednotky. Riziko zastarávání hmotného majetku nebo riziko vyvlastnění majetku státem nesplňuje podmínky pro účtování o zajištění; efektivnost nemůže být měřena, protože tato rizika nejsou spolehlivě měřitelná.

AG110A Ustanovení odst. 74 písm. a) umožňuje účetní jednotce oddělit vnitřní hodnotu a časovou hodnotu opční smlouvy a určit jako zajišťovací nástroj pouze změny vnitřní hodnoty opční smlouvy. Takové určení může vyústit v zajišťovací vztah, který je plně efektivní pro vzájemné vyrovnání změn peněžních toků vztahujících se k zajištěnému jednostrannému riziku očekávané transakce, pokud základní podmínky očekávané transakce a zajišťovacího nástroje jsou shodné.

AG110B Pokud účetní jednotka určí koupenou opci jako celek jako zajišťovací nástroj jednostranného rizika vznikajícího z očekávané transakce, zajišťovací vztah nebude plně efektivní. To vyplývá z toho, že premie zaplacená za opci zahrnuje časovou hodnotu a, jak je uvedeno v odstavci AG99BA, určené jednostranné riziko nezahrnuje časovou hodnotu opce. V této situaci tedy nenastane žádné vyrovnání změn mezi peněžními toky vztahujícími se k časové hodnotě uhrazené opční premie a k určenému zajištěnému riziku.

AG111 V případě úrokového rizika může být efektivnost 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 efektivnost zajištění se posuzuje vůči tomuto aktivu nebo závazku.

AG112 Při posuzování efektivnosti 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 na čistém základě. Pevnou i proměnlivou úrokovou míru swapu je možné změnit, aniž by to mělo na jeho vypořádání na čistém základě vliv, pokud se obě míry změní stejně.

AG113 Pokud účetní jednotka nesplňuje kritéria efektivnosti zajištění, přeruší zajišťovací účetnictví ke dni, kdy bylo naposledy prokázáno splnění podmínek efektivnosti zajištění. Pokud však účetní jednotka identifikuje událost nebo změnu v okolnostech, které způsobily, že zajišťovací vztah přestal odpovídat kritériím efektivnosti, a prokáže, že zajištění bylo před touto událostí nebo změnou okolností efektivní, přeruší zajišťovací účetnictví k datu události nebo změny v okolnostech.

AG113A Aby se zamezilo pochybnostem, dopady nahrazení původní protistrany protistranou, která provádí clearing, a s tím spojených změn, jak je popsáno v odst. 91 písm. a) bodu ii) a odst. 101 písm. a) bodu ii), se odrazí v ocenění zajišťovacího nástroje, a tudíž i při posuzování efektivnosti zajištění a měření efektivnosti zajištění.

Zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku

AG114 Účetní jednotka splní požadavky tohoto standardu pro zajištění reálné hodnoty portfolia finančních aktiv a finančních závazků vůči 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, 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 efektivní;
- 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 efektivní v okamžiku posuzování pomocí účetní jednotkou dokumentované metody posuzování efektivnosti, uzná účetní jednotka změnu reálné hodnoty zajištěné položky do hospodářského výsledku a na jednom nebo dvou řádcích výkazu o finanční pozici 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 uzná ji do hospodářského výsledku. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje/nástrojů je uznána jako aktivum nebo závazek ve výkazu o finanční pozici;
- i) jakákoli neefektivnost¹ bude uznána do hospodářského výsledku 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 určení 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 za zajištěnou položku označí aktiva v hodnotě 20 MJ (část aktiv). Toto určení 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 [...].

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 efektivnosti 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;

¹ V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako v celých IFRS.

- b) jak účetní jednotka odhaduje termíny fixace včetně toho, jaké předpoklady týkající se úrokové míry představují základnu pro odhady úrovní předčasného splacení 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 efektivnost [...];
- e) metodiky použité účetní jednotkou k určení částky aktiva nebo závazku, které jsou zajištěnou položkou [...];
- f) [...] při testování efektivnosti zajištění, zda bude účetní jednotka ověřovat efektivnost 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 podloženy 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 standard¹ 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 standard² nepovoluje, aby zajišťovací vztah trval pouze část období, po které zajišťovací nástroj existuje.
- AG121 Když účetní jednotka měří změnu reálné hodnoty položky s možností předčasného splacení v souladu s odst. AG114 písm. g), změna v úrokových sazbách ovlivňuje reálnou hodnotu této položky dvěma způsoby: ovlivňuje reálnou hodnotu smluvních peněžních toků a reálnou hodnotu opce předčasné platby, 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 efektivnost 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 efektivní 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 znehodnocení nebo jsou vyjmuty;
 - c) splatnost zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se liší a
 - d) jiné příčiny [...].

Taková neefektivnost zajištění³ by měla být identifikována a uznána do hospodářského výsledku.

- AG125 Efektivnost zajištění se obecně zvyší:
- a) jestliže účetní jednotka naplňuje položky s rozdílnými charakteristikami předčasného splacení způsobem, který zohledňuje rozdíly v průběhu předčasného splacení;
 - 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 zaplácena dříve nebo

¹ Viz odstavce 77 a AG94.

² Viz odstavec 75.

³ V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako v celých IFRS.

později, než se očekává. Naopak, pokud portfolio obsahuje hodně položek, je možné předpovědět průběh předčasného splacení 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 efektivnost zajištění. [...]

AG127 Při měření efektivnosti 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 neefektivnost zajištění. Poté, co byla podle výše zmíněného postupu zjištěna neefektivnost 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 efektivnosti, 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 vyjmuty kvůli dřívějšímu než očekávanému předčasnému splacení nebo kvůli odpisům způsobeným znehodnocením nebo prodejem. Pokud k tomu dojde, objem změny reálné hodnoty obsažené na zvláštním řádku uvedeném v odst. AG114 písm. g), spojený s vyjmutou položkou, se musí vyjmout z výkazu o finanční pozici a zahrnout do zisku nebo ztráty, která vznikne při vynětí položky. Za tímto účelem je zapotřebí znát období fixace, do kterého byla vyjmutá 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 vynětí položky určit, v kterém období byla zahrnuta, je tato položka z tohoto období vyloučena. Pokud ne, je tato položka vyňata z nejbližšího období, pokud k vynětí 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 k jejímu znehodnocení.

AG129 Navíc jakákoli částka vztahující se k určitému období, která nebyla po jeho uplynutí vyjmuta, se uzná do hospodářského výsledku (viz odstavec 89A). [...]

AG130 [...].

AG131 Jestliže je zajištěná částka připadající na období fixace snížena bez vynětí souvisejících aktiv (nebo závazků), částka vykázaná na zvláštním řádku výkazu o finanční pozici (o němž se zmínuje odst. AG114 písm. g)), která souvisí se snížením, se bude odepisovat 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 103–108C)

AG133 Účetní jednotka mohla na začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později (nebo na začátku dřívějšího období, pokud se jedná o přehodnocení srovnávacích informací) zařadit 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 zařazení použít zajišťovací účetnictví pro konsolidovanou účetní závěrku od začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později (nebo od počátku srovnávacího 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 odstavce AG99B na srovnávací informace předchozích období.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 40

Investiční nemovitý majetek

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je předepsat účetní řešení investičního nemovitého majetku a související požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 **Tento standard se používá při uznávání, oceňování a zveřejňování investičního nemovitého majetku.**
- 3 [zrušen]
- 4 Předmětem tohoto standardu nejsou:
- a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz IAS 41 *Zemědělství* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*) a
 - b) těžební práva a nerostné zásoby, jako je například ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné přírodní zdroje.

DEFINICE

- 5 **V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:**
- Účetní hodnota** je částka, v níž je aktivum uznáno ve výkazu o finanční pozici.
- Pořizovací náklady** jsou částka v peněžních prostředcích nebo peněžních ekvivalentech uhrazených nebo reálná hodnota jiného plnění poskytnutého za účelem pořízení aktiva v době jeho pořízení nebo vytvoření, nebo v případech, kdy je to použitelné, částka přiřazená tomuto aktivu při jeho prvotním uznání podle specifických požadavků jiných IFRS, např. IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.
- Reálná hodnota** je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)
- Investičním nemovitým majetkem** je nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy – nebo obojí) držená (vlastníkem nebo nájemcem jako aktivum z práva k užívání) 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 běžném podnikání.
- Nemovitost užívaná vlastníkem** je nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem jako aktivum z práva k užívání) pro výrobu nebo dodávky výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

KLASIFIKACE MAJETKU JAKO INVESTIČNÍHO NEMOVITÉHO MAJETKU NEBO NEMOVITOSTI UŽÍVANÉ VLASTNÍKEM

- 6 [zrušen]
- 7 Investiční nemovitý majetek je držen za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investiční nemovitý majetek peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. To odlišuje investiční nemovitý majetek 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. Na vlastněné nemovitosti užívané vlastníkem se vztahuje IAS 16 a na nemovitosti užívané vlastníkem, které jsou drženy nájemcem jako aktivum z práva k užívání, se vztahuje IFRS 16 *Leasingy*.
- 8 Toto jsou příklady investičního nemovitého majetku:
- a) pozemek držený spíše za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení než za účelem krátkodobého prodeje v běžném podnikání;
 - b) pozemek držený za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti (pokud účetní jednotka neurčila, zda bude pozemky užívat jako nemovitost užívanou vlastníkem nebo zda je použije za účelem krátkodobého prodeje v běžném podnikání, považuje se pozemek za držený za účelem kapitálového zhodnocení);
 - c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo aktivum z práva k užívání vztahující se k budově držené účetní jednotkou) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních leasingů;

- d) budova, která je neobsazena, ale držena za účelem pronajmutí na základě jednoho nebo více operativních leasingů;
 - e) nemovitost, která je projektována nebo stavěna pro budoucí využití jako investiční nemovitý majetek.
- 9 Následující příklady jsou položkami, které nejsou investičním nemovitým majetkem, a proto nespadají do rozsahu působnosti tohoto standardu:
- a) nemovitost určená k prodeji v běžném podnikání 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 dalšího prodeje;
 - b) [zrušeno];
 - c) nemovitost užívaná vlastníkem (viz IAS 16 a IFRS 16) včetně nemovitostí držených pro budoucí užití jako nemovitosti užívané vlastníkem, nemovitostí držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitostí užívaných zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a nemovitosti užívané vlastníkem, které čekají na vyřazení;
 - d) [zrušeno];
 - 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 investičním nemovitým majetkem pouze v případě, že pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely, je držena jen nepodstatná 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 investičním nemovitým majetkem pouze tehdy, jsou-li služby nepodstatnou 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 podstatné. Účetní jednotka například vlastní a řídí hotel, přičemž služby poskytované hostům jsou podstatnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu je hotel řízený vlastníkem považován za nemovitost užívanou vlastníkem, nikoli za investiční nemovitý majetek.
- 13 Rozhodnutí o tom, kdy jsou doplňkové služby tak podstatné, že nemovitost nesplňuje kritéria investičního nemovitého majetku, 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 podstatným způsobem vystaven změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.
- 14 Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investičního nemovitého majetku, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investičního nemovitého majetku a s využitím odstavců 7 až 13. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odst. 75 písm. c) od účetní jednotky zveřejnění těchto kritérií.
- 14A Úsudek je také potřebný k posouzení, zda akvizice investičního nemovitého majetku je akvizicí aktiva nebo skupiny aktiv nebo podnikovou kombinací náležející do působnosti IFRS 3 *Podnikové kombinace*. K posouzení, zda jde o podnikovou kombinaci, je třeba odkázat na IFRS 3. Úvahy v odstavcích 7–14 tohoto standardu se týkají toho, zda nemovitost je nemovitostí užívanou vlastníkem, nebo investičním nemovitým majetkem, a nikoli určení, zda akvizice nemovitostí je, či není podnikovou kombinací ve smyslu IFRS 3. K určení, zda konkrétní transakce splňuje definici podnikové kombinace ve smyslu IFRS 3 a zahrnuje investiční nemovitý majetek, jak jej definuje tento standard, je třeba použít každý z obou standardů samostatně.
- 15 V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou dceřinou společností. Taková nemovitost nesplňuje podmínky vykázání investičního nemovitého majetku 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, investičním nemovitým majetkem. Proto pronajímatel vykazuje takovou nemovitost ve své individuální účetní závěrce jako investiční nemovitý majetek.

UZNÁVÁNÍ

- 16 **Vlastněný investiční nemovitý majetek se uznává jako aktivum tehdy a pouze tehdy, pokud:**
- a) je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užítky spojené s investičním nemovitým majetkem, a
 - b) lze spolehlivě ocenit pořizovací náklady spojené s investičním nemovitým majetkem.

- 17 Účetní jednotka posuzuje podle této zásady uznání všechny své náklady na investiční nemovitý majetek v čase, kdy byly vynaloženy. Tyto náklady zahrnují náklady vynaložené prvotně na nabytí investičního nemovitého majetku a náklady vynaložené následně na rozšíření, nahrazení části nebo vybavení nemovitosti.
- 18 Podle zásady uznání uvedené v odstavci 16 účetní jednotka nevykazuje v účetní hodnotě investičního nemovitého majetku náklady běžné údržby takové nemovitosti. Tyto náklady jsou uznány do hospodářského výsledku v okamžiku jejich vynaložení. 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 investičního nemovitého majetku mohou být nabyty prostřednictvím obměny. Například vnitřní příčky mohou být náhradami původních stěn. Účetní jednotka uznává v účetní hodnotě investičního nemovitého majetku, na základě zásady uznání, náklady na vyměněnou část stávajícího investičního nemovitého majetku v čase, kdy byl náklad vynaložen, a to za předpokladu, že jsou splněna kritéria uznání. Účetní hodnota těch částí, které jsou nahrazeny, je vyňata v souladu s ustanoveními o vyněti obsaženými v tomto standardu.
- 19A Investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání se uznává v souladu s IFRS 16.

OCENĚNÍ K OKAMŽIKU UZNÁNÍ

- 20 **Vlastněný investiční nemovitý majetek se prvotně oceňuje pořizovacími náklady. Do prvotního ocenění se zahrnou i transakční náklady.**
- 21 Pořizovací náklady nakoupeného investičního nemovitého majetku se skládají z jeho kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímé přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za odborné právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní transakční náklady.
- 22 [zrušen]
- 23 Náklady na investiční nemovitý majetek se nezvyšují o:
- a) zřizovací výdaje (pokud tyto nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do stavu, který umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ);
 - b) provozní ztráty vzniklou dříve, než investiční nemovitý majetek dosáhne plánované úrovně obsazení, případně
 - c) abnormální množství odpadového materiálu, mzdových nákladů nebo jiných zdrojů vzniklé při výstavbě nebo rekonstrukci nemovitosti.
- 24 Pokud je platba za investiční nemovitý majetek odložena, je pořizovacím nákladem investice ekvivalent ceny v hotovosti. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru uznává jako úrokový náklad.
- 25 [zrušen]
- 26 [zrušen]
- 27 Jedna nebo více jednotek investičního nemovitého majetku může být získána 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 náklady takového investičního nemovitého majetku se oceňují reálnou hodnotou, ledaže a) směna postrádá obchodní podstatu nebo b) reálnou hodnotu převzatého ani odevzdaného aktiva nelze spolehlivě stanovit. Nabyté aktivum je tímto způsobem oceňováno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže odevzdané aktivum okamžitě vyjmout. Pokud není nabyté aktivum oceněno reálnou hodnotou, jsou jeho pořizovací náklady rovny účetní hodnotě odevzdaného aktiva.
- 28 Účetní jednotka určuje, zda směna má obchodní podstatu vzhledem k rozsahu očekávaných změn budoucích peněžních toků, ke kterým dojde následkem směny. Směna má obchodní podstatu, jestliže:
- a) se charakteristika (riziko, načasování, částka) peněžních toků z aktiva získaného liší od charakteristiky peněžních toků z aktiva převedeného, nebo
 - b) se hodnota specifická pro určitou účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, mění následkem směny a
 - c) rozdíl popsaný v písmenech a) a b) je v relaci k reálným hodnotám směřených aktiv podstatný.
- Pro účely stanovení, zda směnná transakce má obchodní podstatu, 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.
- 29 Reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě stanovit, pokud a) kolísání rozpětí přiměřených ocenění reálnou hodnotou tohoto nástroje není podstatné nebo b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít

pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu převzatého nebo odevzdaného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů použije reálná hodnota odevzdaného aktiva, ledaže by reálná hodnota převzatého aktiva byla evidentnější.

- 29A Investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání se prvotně ocení pořizovacími náklady v souladu s IFRS 16.

OCEŇOVÁNÍ PO OKAMŽIKU UZNÁNÍ

Účetní pravidla

- 30 **S výjimkami popsanými v odstavci 32A 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 zvolené pravidlo použije na všechny svůj investiční nemovitý majetek.**

- 31 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* stanoví, že dobrovolná změna v účetních pravidlech může být učiněna, pouze pokud umožní, aby účetní závěrka obsahovala spolehlivé a více relevantní informace o dopadech transakcí, jiných událostí nebo podmínek na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by přechod z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady vedl k relevantnějšímu vykazování.

- 32 Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky stanovily reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, 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 investičního nemovitého majetku byla stanovena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investičního nemovitého majetku v dané lokalitě.

- 32A **Účetní jednotka může:**

- a) zvolit pro veškerý investiční nemovitý majetek, který kryje závazky, z nichž je získáván výnos spojený přímo s reálnou hodnotou nebo s výnosem z vymezených aktiv, do nichž patří i uvedený investiční nemovitý majetek, buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady a
- b) zvolit buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady pro veškerý ostatní investiční nemovitý majetek, bez ohledu na volbu provedenou podle písmene a).

- 32B Některé účetní jednotky interně nebo externě provozují investiční fond, který investorům poskytuje dávky určené jednotkami ve fondu. Podobně některé účetní jednotky vystavují pojistné smlouvy s prvky přímé účasti, jejichž podkladové položky zahrnují investiční nemovitý majetek. Pouze pro účely odstavců 32A–32B pojistné smlouvy zahrnují pojistné smlouvy s prvky dobrovolné účasti. Odstavec 32A nedovoluje účetní jednotce oceňovat majetek držený fondem (nebo majetek, který je podkladovou položkou) částečně pořizovacími náklady a částečně reálnou hodnotou. (Viz IFRS 17 *Pojistné smlouvy*, pokud jde o v něm definované pojmy použité v tomto odstavci).

- 32C Pokud účetní jednotka zvolí pro dvě kategorie popsané v odstavci 32A odlišné modely, pak se prodej investičního nemovitého majetku mezi těmito dvěma skupinami aktiv oceňovanými odlišnými metodami uzná v reálné hodnotě a kumulativní změna reálné hodnoty se uzná v hospodářském výsledku. Na základě toho se reálná hodnota investičního nemovitého majetku k datu prodeje ze skupiny aktiv oceňované v reálných hodnotách do skupiny oceňované modelem oceňování pořizovacími náklady považuje za domnělé pořizovací náklady.

Model oceňování reálnou hodnotou

- 33 **Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, oceňuje po prvotním uznání veškerý svůj investiční nemovitý majetek jeho reálnou hodnotou, až na případy popsané v odstavci 53.**

- 34 [zrušen]

- 35 **Zisk nebo ztráta vzniklé ze změn reálné hodnoty investičního nemovitého majetku se uznají do hospodářského výsledku období, ve kterém k nim došlo.**

- 36–39 [zrušeny]

- 40 Při stanovení reálné hodnoty investičního nemovitého majetku v souladu s IFRS 13 účetní jednotka zajistí, aby reálná hodnota odrážela mimo jiné i nájemné z aktuálních leasingů a další předpoklady, které by účastníci trhu použili při stanovení cen investičního nemovitého majetku za obvyklých tržních podmínek.

- 40A Když nájemce používá model oceňování reálnou hodnotou k oceňování investičního nemovitého majetku, který je držen jako aktivum z práva k užívání, ocení reálnou hodnotou toto aktivum z práva k užívání, a nikoli samotnou nemovitostí.
- 41 IFRS 16 stanovuje, že základnou pro prvotní uznání pořizovacích nákladů investičního nemovitého majetku drženého nájemcem je aktivum z práva k užívání. Odstavec 33 požaduje, aby – je-li to nutné – byl investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání přeceněn na reálnou hodnotu, pokud si účetní jednotka zvolí model oceňování reálnou hodnotou. Pokud jsou leasingové platby sjednány za tržní sazby, měla by být reálná hodnota investičního nemovitého majetku drženého nájemcem jako aktivum z práva k užívání k datu akvizice, očištěná od všech očekávaných leasingových plateb (včetně těch, které se týkají uznaných leasingových závazků), nulová. Změna způsobu ocenění aktiva z práva k užívání z pořizovacích nákladů podle IFRS 16 na reálnou hodnotu podle odstavce 33 (při zohlednění požadavků odstavce 50) by tedy neměla způsobit vznik počátečních zisků nebo ztrát, není-li ocenění reálnou hodnotou prováděno v odlišných časech. K tomu může dojít, pokud se zvolí použití modelu oceňování reálnou hodnotou po prvotním uznání.
- 42–47 [zrušeny]
- 48 Ve výjimečných případech je při prvním porizení investičního nemovitého majetku (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investičním nemovitým majetkem z důvodu změny způsobu jejího užívání) jasné zřejmé, že rozpětí přiměřených ocenění reálnou hodnotou bude tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho stanovení reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálnou hodnotu daného nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit na kontinuálním základě (viz odstavec 53).
- 49 [zrušen]
- 50 Při určování účetní hodnoty investičního nemovitého majetku podle modelu oceňování reálnou hodnotou se účetní jednotka vyvaruje duplicitního vykazování aktiv nebo závazků, které jsou uznány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:
- a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedílnou součástí budovy a jsou obecně zahrnuta do reálné hodnoty investičního nemovitého majetku a neuznají se odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;
 - b) pokud je pronajata zařízení kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investičního nemovitého majetku, neuzná účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum;
 - c) reálná hodnota investičního nemovitého majetku nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť ji účetní jednotka uzná jako samostatný závazek či aktivum;
 - d) reálná hodnota investičního nemovitého majetku drženého nájemcem jako aktivum z práva k užívání odráží očekávané peněžní toky (včetně variabilních leasingových plateb, jejichž splatnost se očekává). Jestliže tedy ocenění nemovitosti nezahrnuje hodnotu všech očekávaných plateb, bude nezbytné přičíst zpět veškeré uznané leasingové závazky, aby bylo pro účetní účely dosaženo účetní hodnoty investičního nemovitého majetku za použití modelu oceňování reálnou hodnotou.
- 51 [zrušen]
- 52 V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejích plateb vztahujících se k investičnímu nemovitému majetku (mimo platby vztahující se k uznaným 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 stanovení reálné hodnoty

- 53 **Předpoklad, že účetní jednotka může spolehlivě trvale stanovovat reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je již při prvotní porizení investičního nemovitého majetku (nebo v případě, kdy se existující nemovitý majetek stává poprvé investičním nemovitým majetkem z důvodu změny způsobu jeho užívání) zřejmé, že reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě trvale stanovovat. K tomu dochází právě tehdy, když trh srovnatelných nemovitostí je neaktivní (např. existuje málo transakcí z nedávné doby, cenové nabídky nejsou aktuální nebo pozorované transakční ceny naznačují, že prodávající byl k prodeji donucen okolnostmi) a alternativní spolehlivá stanovení reálné hodnoty (založená například na projekcích peněžních toků) nejsou možná. Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou hodnotu nedokončeného investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit, ale očekává, že reálnou hodnotu tohoto nemovitého majetku bude možné spolehlivě stanovit, jakmile bude výstavba dokončena, ocení tento nedokončený investiční nemovitý majetek pořizovacími náklady, dokud nebude možné jeho reálnou hodnotu spolehlivě stanovit nebo dokud nebude jeho výstavba dokončena, nastane-li tak dříve. Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou hodnotu nedokončeného investičního nemovitého majetku (kromě nedokončeného investičního nemovitého majetku) nelze spolehlivě stanovit na kontinuálním základě, účetní jednotka tento investiční**

nemovitý majetek ocení s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16 pro vlastněný investiční nemovitý majetek nebo podle IFRS 16 jako investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání. Předpokládá se, že zbytková hodnota tohoto investičního nemovitého majetku je nulová. Účetní jednotka použije IAS 16 nebo IFRS 16 až do vyřazení investičního nemovitého majetku.

- 53A Jakmile je účetní jednotka schopna spolehlivě ocenit reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku ve výstavbě, jehož hodnota byla původně oceněna pořizovacími náklady, ocení tento majetek reálnou hodnotou. Jakmile je dokončena výstavba daného majetku, předpokládá se, že lze jeho reálnou hodnotu spolehlivě ocenit. Pokud to není možné, zaúčtuje se nemovitý majetek v souladu s odstavcem 53 za použití modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16 pro vlastněný majetek nebo IFRS 16 pro investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání.
- 53B Předpoklad, že reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku ve výstavbě lze spolehlivě ocenit, je možné vyvrátit pouze při prvotním uznání. Účetní jednotka, která ocenila položku nedokončeného investičního nemovitého majetku reálnou hodnotou, nesmí dojít k závěru, že reálnou hodnotu dokončeného investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit.
- 54 V popsáných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka nucena z důvodů uvedených v odstavci 53 ocenit nemovitost klasifikovanou jako investiční nemovitý majetek za použití modelu oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 16 nebo s IFRS 16, oceňuje účetní jednotka všechn svůj ostatní investiční nemovitý majetek včetně investičního nemovitého majetku ve výstavbě reálnou hodnotou. Přestože účetní jednotka může v těchto případech pro jednu nemovitost klasifikovanou jako investiční nemovitý majetek použít model oceňování pořizovacími náklady, musí u každé z ostatních nemovitostí nadále používat model oceňování reálnou hodnotou.
- 55 **Pokud účetní jednotka oceňovala dříve investiční nemovitý majetek reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jeho vyřazení (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v běžném podnikání), a to dokonce i v případě, že se operace na trhu stanou méně častými nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupnými.**

Model oceňování pořizovacími náklady

- 56 **Po prvotním uznání oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, investiční nemovitý majetek:**
- a) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*, pokud splňuje kritéria klasifikace aktiv určených k prodeji (nebo je součástí skupiny aktiv určených k vyřazení klasifikovaných jako určená k prodeji);
 - b) v souladu s IFRS 16, pokud je držen nájemcem jako aktivum z práva k užívání a není určen k prodeji v souladu s IFRS 5, a
 - c) v souladu s požadavky IAS 16 na model oceňování pořizovacími náklady ve všech ostatních případech.

PŘEVODY

- 57 Účetní jednotka převede nemovitost do nebo z investičního nemovitého majetku pouze tehdy, pokud došlo ke změně v užívání. Ke změně v užívání dochází tehdy, pokud nemovitost splňuje nebo přestane splňovat definici investičního nemovitého majetku a pokud existuje důkaz o tom, že došlo ke změně v užívání. Změna záměrů vedení týkajících se užívání nemovitosti sama o sobě nepředstavuje důkaz o změně v užívání. K příkladům důkazů změny v užívání patří:
- a) zahájení užívání nemovitosti vlastníkem či zahájení rekonstrukce směřující k takovému užívání v případě převodu investičního nemovitého majetku na nemovitost užívanou vlastníkem;
 - b) zahájení kroků směřujících k prodeji v případě převodu investičního nemovitého majetku do zásob;
 - c) ukončení užívání nemovitosti vlastníkem v případě přeúčtování z nemovitosti užívané vlastníkem na investiční nemovitý majetek a
 - d) zahájení operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě přeúčtování ze zásob na investiční nemovitý majetek.
 - e) [zrušeno]
- 58 Když se účetní jednotka rozhodne k vyřazení investičního nemovitého majetku bez rekonstrukce, pokračuje ve vykazování dané nemovitosti jako investičního nemovitého majetku, a to až do okamžiku jejího vynětí (vyřazení z výkazu o finanční pozici), a nereklasifikuje ji jako zásoby. Stejně tak pokud účetní jednotka zahájí kroky k tomu, aby stávající investiční nemovitý majetek nadále v budoucnu užívala jako investiční nemovitý majetek, nemovitost zůstává investičním nemovitým majetkem 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 investičního nemovitého majetku reálnou hodnotou. Pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi investičním nemovitým majetkem, nemovitostmi užívanými vlastníkem a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.
- 60 **V případě převodu investičního nemovitého majetku, vedeného v reálné hodnotě na nemovitost užívanou vlastníkem nebo zásobu, se pro následné vykazování podle IAS 16, IFRS 16 nebo IAS 2 považuje za domnělé pořizovací náklady nemovitosti reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.**
- 61 **Pokud se nemovitost užívaná vlastníkem stane investičním nemovitým majetkem, který bude veden v reálné hodnotě, účetní jednotka musí uplatňovat IAS 16 pro vlastněnou nemovitost a IFRS 16 pro nemovitost drženou nájemcem jako aktivum z práva k užívání až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 nebo IFRS 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 nemovitost užívaná vlastníkem investičním nemovitým majetkem vedeným v reálné hodnotě, účetní jednotka odepisuje nemovitost (nebo aktivum z práva k užívání) a uznává veškeré ztráty ze znehodnocení, které se vyskytnou. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 nebo IFRS 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 uznáno v hospodářském výsledku. Avšak v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, je snížení uznáno v ostatním úplném výsledku a snižuje fond z přecenění ve vlastním kapitálu;
 - b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
 - i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty kompenzuje předchozí ztrátu ze znehodnocení dané nemovitosti, je zhodnocení uznáno v hospodářském výsledku. Částka uznaná v hospodářském výsledku nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla stanovena (po odpočtu odpisů hmotných aktiv) v případě, že by nebyla uznána žádná ztráta ze znehodnocení;
 - ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je vykazována v ostatním úplném výsledku a zvyšuje fond z přecenění v rámci vlastního kapitálu. V případě následného vyřazení daného investičního nemovitého majetku může být 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 investiční nemovitý majetek, který bude veden v reálné hodnotě, se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou uznají v hospodářském výsledku.**
- 64 Přístup k řešení převodů ze zásob na investiční nemovitý majetek, který bude veden v reálné hodnotě, je konzistentní s prodejem zásob.
- 65 **Když účetní jednotka dokončí výstavbu nebo rekonstrukci investičního nemovitého majetku, která je prováděna vlastní činností a která bude vedena v reálné hodnotě, uznají se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou v hospodářském výsledku.**

VYŘAZENÍ

- 66 **Investiční nemovitý majetek se musí vyjmout (vyřadit z výkazu o finanční pozici) v případě vyřazení nebo v případě, že je trvale vyňat z užívání a z jeho vyřazení se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.**
- 67 K vyřazení investičního nemovitého majetku může dojít v důsledku prodeje nebo jeho použití pro finanční leasing. Datem vyřazení investičního nemovitého majetku, který byl prodán, je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad investičním nemovitým majetkem v souladu s požadavky na určení, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15. IFRS 16 se použije při vyřazení z důvodu použití nemovitosti pro finanční leasing a při prodeji a zpětném leasingu.
- 68 Pokud účetní jednotka v souladu se zásadou uznání uvedenou v odstavci 16 vykáže v účetní hodnotě aktiva náklad na výměnu části investičního nemovitého majetku, přestává uznávat účetní hodnotu vyměněné části. U investičního nemovitého majetku, zaúčtovaného s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady, nesmí být vyměněnou částí ta část, která byla odepisována zvlášť. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit účetní hodnotu nahrazené komponenty, může použít pořizovací náklady náhrady jako vodítko ke stanovení pořizovacích nákladů nahrazené komponenty v době, kdy byla pořízena nebo zhotovena. Reálná hodnota investičního nemovitého majetku 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 vyměňované 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 **Zisky nebo ztráty, vzniklé z odstavení nebo vyřazení investičního nemovitého majetku, se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a hodnotou vedenou v účetnictví a uznají se v hospodářském výsledku (pokud IFRS 16 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v čase odstavení nebo vyřazení.**
- 70 Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vyplývající z vynětí investičního nemovitého majetku, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.
- 71 Na závazky, které zůstávají účetní jednotce po vyřazení investičního nemovitého majetku, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 37 nebo přiměřeně dalších standardů.
- 72 **Odškodnění od třetích stran za poškozený, ztracený nebo předaný investiční nemovitý majetek se uzná v hospodářském výsledku v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.**
- 73 Znehodnocení nebo ztráty investičního nemovitého majetku, související nároky na/platby odškodnění od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradního aktiva za stávající aktivum jsou samostatné ekonomické události a jsou vykazovány následujícím způsobem:
- a) znehodnocení investičního nemovitého majetku se uznává v souladu s IAS 36;
 - b) odstavení nebo vyřazení investičního nemovitého majetku se uznává v souladu s odstavci 66–71 tohoto standardu;
 - c) odškodnění od třetích stran za poškozený, ztracený nebo vydaný investiční nemovitý majetek se uznává v hospodářském výsledku v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou;
 - d) pořizovací náklady aktiv obnovených, koupených nebo vystavěných jako náhrada za stávající aktivum se určují v souladu s odstavci 20–29 tohoto standardu.

ZVEŘEJNĚNÍ

Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady

- 74 Spolu s ustanoveními standardu IFRS 16 se dále použijí níže uvedená zveřejnění. V souladu s IFRS 16 poskytuje vlastník investičního nemovitého majetku všechna zveřejnění uložená pronajímateli o leasingu, do kterého vstoupil. Nájemce, který drží investiční nemovitý majetek jako aktivum z práva k užívání, poskytuje všechna zveřejnění uložená nájemcům v souladu s IFRS 16 a zveřejnění uložená pronajímatelům v souladu s IFRS 16 u každého operativního leasingu, do kterého vstoupil.
- 75 **Účetní jednotka zveřejní:**
- a) **zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo model oceňování pořizovacími náklady;**
 - b) [zrušeno];
 - c) **v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 14), kritéria používaná pro odlišení investičního nemovitého majetku od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti určené k prodeji v běžném podnikání;**
 - d) [zrušeno];
 - e) **do jaké míry je reálná hodnota investičního nemovitého majetku (jak je oceněn nebo zveřejněn 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 uznané v hospodářském výsledku pro:**
 - i) **nájemné z investičního nemovitého majetku;**
 - ii) **přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investičního nemovitého majetku, který generoval nájemné v průběhu období;**
 - iii) **přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investičního nemovitého majetku, který negeneroval nájemné v průběhu období, a**
 - iv) **kumulativní změnu reálné hodnoty uznanou v hospodářském výsledku v případě prodeje investičního nemovitého majetku ze skupiny aktiv používajících model oceňování pořizovacími náklady do skupiny aktiv, ve které se používá model oceňování reálnou hodnotou (viz odstavec 32C);**

- g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investičního nemovitého majetku, případně omezení úhrady výnosů či výtěžků z vyřazení;
- h) smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investičního nemovitého majetku, případně jeho 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 investičního nemovitého majetku na začátku a ke konci období, které obsahuje:

- a) přírůstky; zvláště zveřejní ty přírůstky, které pocházejí z akvizic, a ty, které pocházejí z následných výdajů uznaných v účetní hodnotě aktiva;
- b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
- c) aktiva klasifikovaná jako určená k prodeji 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 vykazující jednotky;
- f) převody do a ze zásob a nemovitostí užívaných vlastníkem a
- g) ostatní změny.

77 Pokud je ocenění investičního nemovitého majetku podstatně upraveno pro účely účetní závěrky, například proto, aby se předešlo dvojímu započítávání aktiv nebo závazků, které jsou uznávány jako samostatná aktiva a závazky, jak je popsáno v odstavci 50, zveřejní účetní jednotka sesouhlasení původních hodnot a upravených hodnot obsažených v účetní závěrce, přičemž zvláště vykáže celkovou sumu veškerých uznaných závazků z leasingu, které byly zpětně přidány, a veškeré další podstatné úpravy.

78 Ve výjimečných případech uvedených v odstavci 53, kdy účetní jednotka oceňuje investiční nemovitý majetek s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16 nebo v souladu s IFRS 16, se v sesouhlasení vyžadovaném odstavcem 76 zveřejní hodnoty vztahující se k tomuto investičnímu nemovitému majetku odděleně od hodnot vztahujících se k ostatnímu investičnímu nemovitému majetku. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:

- a) popis investičního nemovitého majetku;
- b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;
- c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží reálná hodnota, a
- d) při vyřazení investičního nemovitého majetku, který nebyl veden v reálných hodnotách:
 - i) skutečnost, že účetní jednotka vyřadila investiční nemovitý majetek, který nebyl veden v reálné hodnotě;
 - ii) účetní hodnotu tohoto investičního nemovitého majetku k datu prodeje a
 - iii) částku uznaného 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) použité odpisové metody;
- b) doby životnosti nebo používané odpisové sazby;
- c) hrubou účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze znehodnocení) na začátku a na konci období;
- d) sesouhlasení účetní hodnoty investičního nemovitého majetku k začátku a konci vykazovaného období s tím, že se uvedou:
 - i) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z akvizic, a těch, které jsou důsledkem následných výdajů uznaných jako aktivum;
 - ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - iii) aktiva klasifikovaná jako určená k prodeji nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení;

- iv) odpisy hmotných aktiv;
 - v) uznaná částka ztrát ze znehodnocení aktiv a částka zrušených ztrát ze znehodnocení, 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 vykazující jednotky;
 - vii) převody do a ze zásob a nemovitostí užívaných vlastníkem a
 - viii) ostatní pohyby;
- e) reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 53, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, musí zveřejnit:
- i) popis investičního nemovitého majetku;
 - ii) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná, 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 způsobilé majetkové nároky držené na základě operativního leasingu jako investiční nemovitý majetek, uzná 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 majetkových nároků (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedené v IFRS 13), 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) přepracovala a znovu vykazala srovnávací informace za tato období a
 - b) pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v písmenu a), pak nemusí přepracovat a znovu vykazat srovnávací informace, ale musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.
- 81 Tento standard vyžaduje přístup, který se liší od přístupu vyžadovaného standardem IAS 8. IAS 8 nepožaduje přepracování a opětovné vykazání srovnávacích informací jen tehdy, pokud takové přepracování a opětovné vykazání je neproveditelné.
- 82 Při prvním použití tohoto standardu účetní jednotkou zahrnuje úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených v přírůstku z přecenění investičního nemovitého majetku.

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 reklasifikaci každé částky vedené v přírůstku z přecenění investičního nemovitého majetku.
- 84 Požadavky odstavců 27–29, týkající se prvotního ocenění investičního nemovitého majetku získaného směnou aktiv, se použijí prospektivně pouze na budoucí operace.

Podnikové kombinace

- 84A Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl doplněn nový odstavec 14A a nový nadpis před odstavcem 6. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro akvizice investičního nemovitého majetku od počátku prvního období, v němž přijala uvedené změny. V důsledku toho nelze upravit zachycení akvizic investičního nemovitého majetku v minulých obdobích. Účetní jednotka však může rozhodnout, že změnu použije na individuální akvizice investičního nemovitého majetku, které pořídila před začátkem prvního ročního období, jež započalo k datu účinnosti nebo po datu účinnosti, pouze pokud má k dispozici informace potřebné k uplatňování změny na uvedené dřívější transakce.

IFRS 16

- 84B Účetní jednotka, která používá IFRS 16 a jeho příslušné změny tohoto standardu poprvé, je povinna použít přechodná ustanovení v dodatku C IFRS 16 na svůj investiční nemovitý majetek držený jako aktivum z práva k užívání.

Přeúčtování investičního nemovitého majetku

- 84C Dokument *Přeúčtování investičního nemovitého majetku* (Změny IAS 40) vydaný v prosinci 2016 změnil odstavce 57–58. Účetní jednotka použije tyto změny na změny v užívání, k nimž dojde na začátku nebo v průběhu ročního období, v němž účetní jednotka tyto změny použije poprvé (den prvotního použití). V den prvotního použití účetní jednotka opětovně posoudí klasifikaci nemovitosti držené k tomuto dni, a případně tuto nemovitost za použití odstavců 7–14 reklasifikuje, aby zohlednila podmínky existující k danému dni.
- 84D Bez ohledu na požadavky odstavce 84C je povoleno, aby účetní jednotka použila změny odstavců 57–58 retrospektivně v souladu s IAS 8, a to výlučně tehdy, je-li to možné bez použití zpětného pohledu.
- 84E Pokud účetní jednotka v souladu s odstavcem 84C reklasifikuje nemovitost v den prvotního použití, je povinna:
- a) zaúčtovat tuto reklasifikaci za použití požadavků odstavců 59–64. Při použití odstavců 59–64 je účetní jednotka povinna:
 - i) vykládat odkazy na den změny v užívání jako odkazy na den prvotního použití a
 - ii) uznat veškeré částky, které by byly v souladu s odstavci 59–64 uznány do hospodářského výsledku, jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku ke dni prvotního použití,
 - b) zveřejnit částky reklasifikované v souladu s odstavcem 84C z investičního nemovitého majetku a na investiční nemovitý majetek. Účetní jednotka zveřejní tyto reklasifikované částky v rámci sesouhlasení účetní hodnoty investičního nemovitého majetku na začátku a konci období v souladu s požadavky odstavců 76 a 79.

DATUM ÚČINNOSTI

- 85 Účetní jednotka použije tento standard pro 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.
- 85A IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 62. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 85B Odstavce 8, 9, 48, 53, 54 a 57 byly změněny, odstavec 22 byl zrušen a nové odstavce 53A a 53B byly doplněny prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Účetní jednotce je povoleno aplikovat změny na nedokončený investiční nemovitý majetek od jakéhokoli data před 1. lednem 2009 za předpokladu, že reálné hodnoty nedokončeného investičního nemovitého majetku byly stanoveny k těmto datům. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije změny odstavců 5 a 81E IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.
- 85C IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 5, změnil odstavce 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 a 85B, a zrušil odstavce 36–39, 42–47, 49, 51 a odst. 75 písm. d). Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 85D Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byly vloženy nové nadpisy před odstavcem 6 a za odstavcem 84 a byly vloženy nové odstavce 14A a 84A. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 85E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, vydaným v květnu 2014, byly změněny odst. 3 písm. b), odstavce 9, 67 a 70. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 85F IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil rozsah působnosti IAS 40 tak, že do definice investičního nemovitého majetku zahrnul jak vlastněný investiční nemovitý majetek, tak investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání. IFRS 16 změnil odstavce 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 a 78, doplnil nové odstavce 19A, 29A, 40A a 84B a související nadpis a zrušil odstavce 3, 6, 25, 26 a 34. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 85G Dokument *Přeúčtování investičního nemovitého majetku* (Změny IAS 40) vydaný v prosinci 2016 změnil odstavce 57–58 a vložil nové odstavce 84C–84E. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 85H IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavec 32B. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.

ZRUŠENÍ STANDARDU IAS 40 (VE ZNĚNÍ Z ROKU 2000)

86 Tento standard nahrazuje standard IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* (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 s výjimkou rostlin přinášejících úrodu;
 - b) zemědělské produkty v okamžiku sklizně a
 - c) státní dotace spadající do působnosti odstavců 34 a 35.
- 2 Předmětem tohoto standardu nejsou:
 - a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*);
 - b) rostliny přinášející úrodu související se zemědělskou činností (viz IAS 16). Tento standard se však používá pro úrodu z těchto rostlin přinášejících úrodu;
 - c) státní dotace vztahující se na rostliny přinášející úrodu (viz IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*);
 - d) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS 38 *Nehmotná aktiva*);
 - e) aktiva z práva k užívání vznikající na základě leasingu pozemků spjatých se zemědělskou činností (viz IFRS 16 *Leasingy*).
- 3 Tento standard se aplikuje na zemědělské produkty, což jsou produkty sklizené 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 tento standard se nezabývá zpracováním zemědělských produktů 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, zemědělských produktů a výrobků, které jsou výsledkem zpracování po sklizni:

Biologická aktiva	Zemědělské produkty	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	Pokácené stromy	Kmeny, stavební dříví
Dojnice	Mléko	Sýry
Prasata	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Rostliny bavlny	Sklizená bavlna	Příze, oblečení
Cukrová třtina	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Rostliny tabáku	Sklizené listy	Usušený tabák
Čajovníkové keře	Sklizené listy	Čaj
Vinná réva	Sklizené hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce
Olejové palmy	Sklizené ovoce	Palmový olej
Kaučukovníky	Sklizený latex	Výrobky z kaučuku

Některé rostliny, například čajové keře, vinná réva, olejové palmy a kaučukovníky, obvykle splňují definici rostliny přinášející úrodu a spadají do působnosti IAS 16. Nicméně úroda, která se pěstuje na rostlinách přinášejících úrodu, například čajové listy, hrozny révy vinné, plody olejových palm a latex, spadá do působnosti IAS 41.

DEFINICE

Definice spojené se zemědělstvím

- 5 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:
- Zemědělská činnost** je účetní jednotkou řízená biologická přeměna a sklizeň biologických aktiv určených k prodeji nebo k přeměně na zemědělské produkty nebo na další biologická aktiva.
- Zemědělský produkt** je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky.
- Rostlina přinášející úrodu** je živá rostlina:
- a) která se používá při produkci nebo dodávkách zemědělských produktů;
 - b) od níž se očekává, že ponese úrodu po více než jedno období, a
 - c) u níž je málo pravděpodobné, že bude prodávána jako zemědělský produkt, s výjimkou příležitostného/vedlejšího prodeje šrotu.
- 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.
- Náklady prodeje** jsou přírůstkové náklady, které se vztahují přímo k vyřazení aktiva, kromě nákladů na financování a daně ze zisku.
- Skupina biologických aktiv** představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.
- Sklizeň** představuje oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.
- 5A Rostlinami přinášejícími úrodu nejsou:
- a) rostliny pěstované proto, aby byly sklizeny jako zemědělský produkt (například stromy pěstované pro dřevo);
 - b) rostliny pěstované pro produkci zemědělských produktů, pokud existuje více než vzdálená pravděpodobnost, že účetní jednotka, kromě příležitostného/vedlejšího prodeje šrotu, bude rovněž sklízet a prodávat tuto rostlinu samu jako zemědělský produkt (například stromy, které jsou pěstovány pro plody i dřevo), a
 - c) jednoleté plodiny (například kukuřice a pšenice).
- 5B Pokud se už rostliny přinášející úrodu nepoužívají k tomu, aby přinášely úrodu, mohou být pokáceny/posečeny a prodány jako šrot, např. k užití jako palivové dříví. Tento příležitostný/vedlejší prodej šrotu by nebránil tomu, aby rostlina odpovídala definici rostliny přinášející úrodu.
- 5C Úroda pěstovaná na rostlinách přinášejících úrodu je biologickým aktivem.
- 6 Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností: například chov dobytka, lesnictví, pěstování jednoletých nebo víceletých plodin, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstování květin, vodní hospodářství (včetně chovu ryb). V této rozmanitosti 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 úroveň výživy, vlhkosti, 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 a
 - 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, hmotnost, metry krychlové, délka nebo průměr vlákna a množství pupenů) způsobená biologickou přeměnou nebo sklizní je měřena a sledována jako rutinní řídicí 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 V tomto standardu se následující pojmy používají v tomto významu:
- Účetní hodnota** je částka, v níž je aktivum uznáno ve výkazu o finanční pozici.

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Státní dotace jsou definovány v IAS 20.

9 [zrušen]

UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

10 Účetní jednotka uzná biologické aktivum nebo zemědělský produkt 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 při prvotním uznání a ke konci každého účetního období v reálné hodnotě snížené o náklady prodeje, kromě případu popsaného v odstavci 30, kdy reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena.**

13 **Zemědělské produkty sklizené z biologických aktiv účetní jednotky jsou v okamžiku sklizně oceňovány reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem v případě, že se aplikuje IAS 2 *Zásoby* nebo jiný vhodný standard.**

14 [zrušen]

15 Stanovení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělského produktu může být usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělských produktů 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 zemědělských produktů k budoucím datům. Ceny sjednané v těchto kontraktech nejsou nutně relevantní pro stanovení reálné hodnoty, neboť reálná hodnota odráží obvyklé tržní podmínky, za kterých kupující a prodávající účastníci trhu uzavírají transakce. Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělského produktu se tudíž nepřizpůsobuje ceně sjednané v dané smlouvě. V některých případech může být smlouva o prodeji biologického aktiva nebo zemědělského produktu smlouvou nevýhodnou, jak ji definuje IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. IAS 37 je na nevýhodné smlouvy aplikován.

17–21 [zrušeny]

22 Účetní jednotka nezahrnuje žádné peněžní toky související s financováním aktiv nebo obnovou biologických aktiv po sklizni (například náklady na obnovu výsadby stromů v pěstovaném lese po jeho vytěžení).

23 [zrušen]

24 Pořizovací náklady se mohou v některých případech přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:

- a) od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů se odehrála malá část biologické přeměny (například u sazenic zasazených těsně před koncem účetního období nebo u nově pořízených hospodářských zvířat) nebo
- b) se předpokládá, že vliv biologické přeměny na cenu je nevýznamný (například v počátečních stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).

25 Biologická aktiva jsou často fyzicky spojena s pozemkem (například strom v pěstném 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 neobdělávaným pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. Účetní jednotka může použít informace týkající se kombinovaných aktiv ke stanovení reálné hodnoty biologických aktiv. Například, aby byla zjištěna reálná hodnota biologických aktiv, může být reálná hodnota neobdělávaného pozemku a hodnota zlepšení půdy odečtena z reálné hodnoty kombinovaných aktiv.

Zisky a ztráty

26 **Zisk nebo ztráta, která vznikla při prvotním uznání biologického aktiva oceněného reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje a ze změn v reálné hodnotě snížené o náklady prodeje biologického aktiva, je zahrnuta do hospodářského výsledku v období, ve kterém vznikla.**

27 Ztráta může vzniknout při prvotním uznání biologického aktiva v důsledku toho, že náklady prodeje jsou odečítány při určení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje biologického aktiva. Zisk může vzniknout při prvotním uznání biologických aktiv, například v okamžiku narození telete.

28 **Zisk nebo ztráta vzniklá při prvotním uznání zemědělského produktu reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje je zahrnuta do hospodářského výsledku v období, ve kterém vznikla.**

29 Zisk nebo ztráta může vzniknout při prvotním uznání zemědělského produktu, který je výsledkem sklizně.

Nemožnost spolehlivého stanovení reálné hodnoty

30 **Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě stanovit. Tento předpoklad však může být vyvrácen jen při prvotním uznání biologického aktiva, pro které nejsou k dispozici kotované tržní ceny a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno jeho pořizovacími náklady sníženými o oprávky a ztráty ze znehodnocení. Jakmile je reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelná, účetní jednotka jej ocení reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Jakmile splní dlouhodobé biologické aktivum kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuto ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, předpokládá se, že reálnou hodnotu je možné spolehlivě stanovit.**

31 Předpoklad v odstavci 30 může být vyvrácen pouze při prvotním uznání. Účetní jednotka, která dosud oceňovala biologické aktivum reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje až do vyřazení aktiva.

32 Zemědělský produkt oceňuje účetní jednotka v každém případě v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Tento standard zastává názor, že reálná hodnota zemědělského produktu v okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná.

33 Při určení pořizovacích nákladů, opravek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení bere účetní jednotka v úvahu IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

STÁTNÍ DOTACE

34 **Nepodmíněná státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, se uzná do hospodářského výsledku výlučně v okamžiku, kdy se stane splatnou.**

35 **Jestliže je státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, podmíněná, včetně případu, kdy státní dotace vyžaduje, aby účetní jednotka nevykonávala přesně stanovenou zemědělskou činnost, uzná účetní jednotka státní dotaci do hospodářského výsledku výlučně v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky se státní dotací spojené.**

36 Lhůty a podmínky státních dotací se různí. 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 dotaci vrátit. V tomto případě nebude dotace uznána do hospodářského výsledku, dokud neuplyne pět let. Avšak jestliže podmínky dotace připouštějí ponechat si část dotace odpovídající časovému úseku, který uplynul, uzná účetní jednotka tuto část do hospodářského výsledku po uplynutí časového úseku.

37 Pokud se státní dotace vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení (viz odstavec 30), aplikuje se IAS 20.

38 Tento standard vyžaduje jiné řešení než IAS 20, pokud státní dotace souvisí s biologickým aktivem oceňovaným reálnou hodnotou sníženou o 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 pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení.

ZVEŘEJNĚNÍ

39 [zrušen]

Obecně

40 **Účetní jednotka zveřejní celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období při prvotním uznání biologických aktiv a zemědělských produktů a ze změn v reálné hodnotě snížené o 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 zemědělské produkty nebo prodávána jako biologická aktiva. Příkladem konzumovatelných aktiv jsou hospodářská zvířata určená pro produkci masa, hospodářská zvířata chovaná na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako je kukuřice a pšenice, úroda na rostlině přinášející úrodu a stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo. Plodící biologická aktiva jsou odlišná od konzumovatelných biologických aktiv; například hospodářská zvířata, která produkují mléko, a ovocné stromy, ze kterých se sklízí ovoce. Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskými produkty, ale jsou pěstována za účelem přinášení produkce.
- 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) zemědělských produktů sklizených v průběhu období.
- 47–48 [zrušeny]
- 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 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 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 náklady prodeje, která je zahrnuta v hospodářském výsledku. 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. Dojde-li k události, jejímž důsledkem je významná položka výnosů nebo nákladů, povaha a částka dané položky

se zveřejní v souladu se standardem IAS 1 *Předkládání účetní závěrky*. Jako příklad takové události 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 kumulované ztráty ze znehodnocení (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 kumulovanými ztrátami ze znehodnocení) na začátku a na konci období.

55 Pokud účetní jednotka oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení (viz odstavec 30), zveřejní odděleně každý zisk nebo ztrátu uznanou při vyřazení 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 hospodářského výsledku:

- a) ztráty ze znehodnocení;
- b) zrušení ztrát ze znehodnocení a
- c) odpisy.

56 Stane-li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení, 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 uznaných v účetní závěrece;
- b) nesplněné podmínky a ostatní závazky připojené ke státní dotaci a
- c) podstatná 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. Tento standard bude přijímán ve shodě s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

60 Odstavce 5, 6, 17, 20 a 21 byly změněny a odstavec 14 byl zrušen prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

61 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 8, 15, 16, 25 a 30 a zrušil odstavce 9, 17–21, 23, 47 a 48. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

62 Dokumentem *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41), vydaným v červnu 2014, byly změněny odstavce 1 až 5, 8, 24 a 44 a vloženy nové odstavce 5A až 5C a 63. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8.

63 Ve vykazovaném období, v němž je dokument *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41) použit poprvé, nemusí účetní jednotka zveřejnit kvantitativní informace požadované podle

odst. 28 písm. f) IAS 8 za běžné období. Účetní jednotka nicméně zveřejní kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 za každé minulé vykazované období.

- 64 IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 65 Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* vydaným v květnu 2020 byl změněn odstavec 22. Účetní jednotka použije tuto změnu k oceňování reálnou hodnotou na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

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 závěrka 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.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Účetní jednotka použije tento standard:
- a) ve své první účetní závěrce podle IFRS;
 - 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 v této účetní závěrce uvedeno. 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;
 - 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 úplnou účetní závěrku, jak je vymezena v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (v revidovaném znění z roku 2007), nebo
 - d) účetní závěrku za předchozí období nezveřejnila.
- 4 Tento standard se použije, když účetní jednotka poprvé použije 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;
 - 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.
- 4A Bez ohledu na požadavky odstavců 2 a 3 platí, že účetní jednotka, která použila standardy IFRS v předcházejícím účetním období, ale jejíž nejnovější předchozí roční účetní závěrka neobsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu s IFRS, musí buď použít tento IFRS nebo použít standardy IFRS retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v odhadech a chyby*, jako kdyby tato účetní jednotka používat standardy IFRS nikdy nepřestala.
- 4B Pokud se účetní jednotka rozhodne nepoužít tento IFRS v souladu s odstavcem 4A, použije účetní jednotka přesto vedle požadavků na zveřejňování z IAS 8 požadavky na zveřejňování z odstavců 23A–23B IFRS 1.
- 5 Tento standard se nepoužije pro 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.

UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS

- 6 Účetní jednotka k datu přechodu na IFRS sestaví a prezentuje počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS. Ten představuje východisko pro účetnictví podle IFRS.

Účetní pravidla

- 7 Účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije stejná účetní pravidla pro všechna období zveřejňovaná v první účetní závěrce podle IFRS. Tato účetní pravidla musí být v souladu se všemi IFRS účinnými ke konci jejího prvního období vykázaného podle IFRS s výjimkou případů uvedených v odstavcích 13–19 a dodatcích B–E.
- 8 Účetní jednotka nepoužije odlišné verze IFRS, které byly účinné k dřívějším datům. Účetní jednotka může použít nový IFRS, jenž není ještě povinný, pokud je jeho dřívější použití povoleno.

Příklad: Konsistentní používání nejnovější verze IFRS

Souvislosti

Konec prvního vykázaného období účetní jednotky A podle IFRS je 31. prosinec 20X5. Účetní jednotka A se rozhodne předložit srovnávací informace v této účetní závěrce pouze za jeden rok (viz odstavec 21). Proto je datem přechodu na IFRS počátek účetního období k 1. lednu 20X4 (případně konec účetního období k 31. prosinci 20X3). Účetní jednotka A předkládala podle předchozích GAAP účetní závěrku ročně k 31. prosinci, a to až do 31. prosince 20X4 včetně.

Použití požadavků

Účetní jednotka A je povinna použít IFRS účinné pro období končící 31. prosince 20X5 při:

- a) sestavování a prezentaci počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS k 1. lednu 20X4 a
- b) sestavování a prezentaci výkazu o finanční pozici k 31. prosinci 20X5 (včetně srovnávacích částek za rok 20X4), výkazu o úplném hospodářském výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 20X5 (včetně srovnávacích částek za rok 20X4) a zveřejnění (včetně srovnávacích informací za rok 20X4).

Účetní jednotka A může, ale nemusí, použít ve své první účetní závěrce podle IFRS nový IFRS, jehož použití není ještě povinné, ale jehož dřívější použití je povoleno.

- 9 Přechodná ustanovení jiných IFRS se použijí pro změny v účetních pravidlech provedené účetní jednotkou již používající IFRS, nepoužijí se v případě přechodu na IFRS u *prvouživatelů* s výjimkou případů uvedených v dodatcích B-E.
- 10 S výjimkou případů popsaných v odstavcích 13–19 a dodatcích B-E účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici 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) reklasifikuje 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 účetní jednotka použije ve svém počátečním výkazu o finanční pozici 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 uzná 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 výkaz o finanční pozici podle IFRS musí být v souladu se všemi IFRS:
 - a) odstavce 14–17 a dodatek B zakazují retrospektivní použití některých ustanovení jiných IFRS;
 - b) dodatky C–E obsahují výjimky z některých požadavků jiných IFRS.

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

- 13 Tento standard zakazuje retrospektivní použití některých ustanovení jiných IFRS. Tyto výjimky jsou uvedeny v odstavcích 14–17 a dodatku B.

Odhady

- 14 **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 rozdíly v účetních pravidlech), pokud neexistuje objektivní důkaz, že takové odhady byly chybné.**
- 15 Účetní jednotka může po datu přechodu na IFRS získat informace o odhadech, které provedla podle předchozích GAAP. Podle odstavce 14 zachází účetní jednotka s takovými informacemi jako s událostmi po skončení účetního období neupravujícími účetní závěrku podle IAS 10 *Události po skončení účetního období*. Předpokládejme například, že účetní jednotka přechází na IFRS k 1. ledna 20X4 a nová informace získaná 15. července 20X4 vyžaduje přehodnocení odhadu uskutečněného v rámci předchozích GAAP k 31. prosinci 20X3. Účetní jednotka nezohlední tuto novou informaci ve svém počátečním výkazu o finanční pozici 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 v hospodářském výsledku (nebo případně v ostatním úplném výsledku) za rok končící 31. prosince 20X4.
- 16 Účetní jednotka může být nucena provést 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.
- 17 Odstavce 14–16 se použijí pro počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS. Použijí se rovněž pro srovnávací 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 srovnávacího období.

Výjimky z ostatních IFRS

- 18 Účetní jednotka může použít jednu či více výjimek uvedených v dodatcích C–E. Účetní jednotka však nemůže tyto výjimky použít analogicky pro jiné položky.
- 19 [zrušen]

PREZENTACE A ZVEŘEJŇOVÁNÍ

- 20 Tento standard nestanoví žádné výjimky z požadavků na prezentaci a zveřejňování uvedených v jiných IFRS.

Srovnávací informace

- 21 První účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS musí obsahovat nejméně tři výkazy o finanční pozici, dva výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, dva samostatné výkazy zisků a ztrát (byly-li prezentovány), dva výkazy peněžních toků a dva výkazy změn vlastního kapitálu, a dále komentář obsahující srovnávací informace pro všechny prezentované výkazy.

Srovnávací informace a historické přehledy, jež nejsou v souladu s IFRS

- 22 Některé účetní jednotky prezentují historické přehledy vybraných údajů za období, která předcházejí prvnímu období, za něž prezentují úplné srovnávací informace podle IFRS. Tento standard nepožaduje, aby takové přehledy splňovaly požadavky na uznávání a oceňování podle IFRS. Některé účetní jednotky dále 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:

- jasně označí, že informace prezentované podle předchozích GAAP nejsou sestaveny podle IFRS, a
- zveřejní podstatu hlavních úprav, které by je uvedly do souladu s IFRS. Účetní jednotka nemusí takové úpravy vyčíslit.

Vysvětlení přechodu na IFRS

- 23 **Účetní jednotka vysvětlí, jak přechod z předchozích GAAP na IFRS ovlivnil její vykázanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.**
- 23A Účetní jednotka, která použila standardy IFRS v předchozím období, jak je popsáno v odstavci 4A, zveřejní:
- důvod, proč standardy IFRS používat přestala, a
 - důvod, proč standardy IFRS znovu používat začala.
- 23B Pokud se účetní jednotka v souladu s odstavcem 4A rozhodne nepoužít IFRS 1, vysvětlí důvody, proč se rozhodla používat standardy IFRS, jako kdyby používat standardy IFRS nikdy nepřestala.

Sesouhlasení

- 24 K dosažení souladu s odstavcem 23 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 úplného výsledku celkem podle IFRS za poslední období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky. Základním východiskem pro sesouhlasení je úplný výsledek celkem podle předchozích GAAP pro stejné účetní období nebo – pokud účetní jednotka takový údaj nevykázala – hospodářský výsledek podle předchozích GAAP;
 - c) pokud účetní jednotka uznala nebo zrušila ztráty ze znehodnocení aktiv poprvé při sestavování svého počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS, informace, jejichž zveřejnění by požadoval IAS 36 *Znehodnocení aktiv*, kdyby účetní jednotka takové ztráty ze znehodnocení aktiv uznala nebo zrušila v období počínajícím datem přechodu na IFRS.
- 25 Sesouhlasení požadovaná v odst. 24 písm. a) a b) musejí být dostatečně podrobná, aby umožnila uživatelům pochopit významné úpravy ve výkazu o finanční pozici a výkazu o úplném hospodářském výsledku. Pokud účetní jednotka podle předchozích GAAP předkládala také výkaz peněžních toků, vysvětlí rovněž významné úpravy ve výkazu peněžních toků.
- 26 Pokud účetní jednotka zjistí chyby, k nimž došlo v rámci předchozích GAAP, musí v sesouhlaseních požadovaných odst. 24 písm. a) a b) odlišit opravy takových chyb od změn v účetních pravidlech.
- 27 IAS 8 se nevztahuje na změny účetních pravidel, které účetní jednotka provede při přijetí IFRS, nebo na změny těchto pravidel, dokud nezveřejní svou první účetní závěrku podle IFRS. Požadavky IAS 8 na změny v účetních pravidlech se proto nevztahují na první účetní závěrku účetní jednotky podle IFRS.
- 27A Pokud účetní jednotka v průběhu období, za které sestavuje první účetní závěrku podle IFRS, změní svá účetní pravidla nebo využítí výjimek obsažených v tomto IFRS, vysvětlí změny mezi svou první mezitímní účetní závěrkou podle IFRS a svou první účetní závěrkou podle IFRS v souladu s odstavcem 23 a aktualizuje sesouhlasení vyžadovaná podle odst. 24 písm. a) a b).
- 28 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*
- 29 V souladu s odstavcem D19A může účetní jednotka určit dříve uznané finanční aktivum za finanční aktivum oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Účetní jednotka pak musí zveřejnit reálnou hodnotu takto určených finančních aktiv k datu určení, a dále jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.
- 29A V souladu s odstavcem D19 může účetní jednotka určit dříve uznaný finanční závazek jako finanční závazek oceněný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Účetní jednotka pak musí zveřejnit reálnou hodnotu takto určených finančních závazků k datu určení a dále jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.
- Užití reálné hodnoty jako domnělých pořizovacích nákladů*
- 30 Pokud účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije reálnou hodnotu jako *domnělé pořizovací náklady* položky pozemků, budov a zařízení, investičního nemovitého majetku, nehmotného aktiva nebo aktiva z práva k užívání (viz odstavce D5 a D7), zveřejní ve své první účetní závěrce podle IFRS pro každou řádkovou položku počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS:
- a) úhrn těchto reálných hodnot a
 - b) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.
- Použití domnělých pořizovacích nákladů pro investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků*
- 31 Podobně pokud účetní jednotka používá domnělé pořizovací náklady ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS pro investici do dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku ve své samostatné účetní závěrce (viz odstavce D15), účetní jednotka ve své první samostatné účetní závěrce podle IFRS musí zveřejnit:
- a) úhrnné domnělé pořizovací náklady investic, u nichž domnělými pořizovacími náklady rozumíme jejich účetní hodnotu podle předchozích GAAP;
 - b) úhrnné domnělé pořizovací náklady investic, u nichž domnělými pořizovacími náklady rozumíme reálnou hodnotu;
 - c) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

Užití domnělých pořizovacích nákladů pro ropná a plynárenská aktiva

- 31A Pokud účetní jednotka využije pro ropná a plynárenská aktiva výjimku uvedenou v odst. D8A písm. b), zveřejní tuto skutečnost a základní zásady, podle nichž byly přiřazeny účetní hodnoty stanovené podle předchozích účetních standardů.

Použití domnělých pořizovacích nákladů u činností, na něž se vztahuje regulace sazeb

- 31B Pokud účetní jednotka používá výjimku obsaženou v odstavci D8B u činností, na něž se vztahuje regulace sazeb, musí zveřejnit tuto skutečnost a základ pro stanovení účetní hodnoty podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP).

Používání domnělých pořizovacích nákladů po silné hyperinflaci

- 31C Pokud se účetní jednotka rozhodne ocenit aktiva a závazky reálnou hodnotou a tuto reálnou hodnotu použít jako domnělé pořizovací náklady ve svém počátečním výkaze o finanční pozici podle IFRS z důvodu silné hyperinflace (viz odstavce D26–D30), musí být v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS zveřejněno vysvětlení toho, jak a proč účetní jednotka měla, a následně přestala mít, funkční měnu s oběma následujícími znaky:

- a) spolehlivý obecný cenový index není dostupný všem účetním jednotkám, jež mají transakce a zůstatky v dané měně;
- b) neexistuje možnost směnit dotyčnou měnu za relativně stabilní měnu zahraniční.

Mezitímní účetní závěrka

- 32 Pokud účetní jednotka předkládá mezitímní účetní závěrku podle IAS 34 za část období, za které sestavuje první účetní závěrku podle IFRS, musí k dosažení souladu s odstavcem 23 splnit kromě 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:
 - i) sesouhlasení vlastního kapitálu podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) ke konci srovnatelného mezitímního období a vlastního kapitálu podle IFRS k tomuto datu a
 - ii) sesouhlasení úplného výsledku celkem podle IFRS za srovnatelné mezitímní období (za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného roku k datu). Základním východiskem pro sesouhlasení je úplný výsledek celkem podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) pro stejné účetní období nebo – pokud účetní jednotka úplný výsledek celkem nevykázala – hospodářský výsledek podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP).
- b) Kromě sesouhlasení vyžadovaných pod písmenem a) musí první mezitímní účetní závěrka účetní jednotky podle IAS 34 za část období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, zahrnovat sesouhlasení uvedená v odst. 24 písm. a) a b) (doplněná o podrobnosti požadované v odstavcích 25 a 26) nebo křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument, který tato sesouhlasení obsahuje;
- c) Pokud účetní jednotka změní svá účetní pravidla nebo využítí výjimek obsažených v tomto IFRS, vysvětlí změny v každé takové mezitímní účetní závěrce v souladu s odstavcem 23 a aktualizuje sesouhlasení vyžadovaná podle písmena a) a b).

- 33 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 běžného mezitímního období, které jsou významné pro porozumění“. Proto pokud prvouživatel ve své poslední roční účetní závěrce podle předchozích GAAP nezveřejnil informace běžného mezitímního období významné pro porozumění, musí jeho mezitímní účetní závěrka obsahovat takovou informaci nebo zde musí uvést odkaz na jiný zveřejněný dokument, který takovou informaci obsahuje.

DATUM ÚČINNOSTI

- 34 Účetní jednotka použije tento standard pro svou první účetní závěrku podle IFRS za období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 35 Účetní jednotka použije změny v odst. D1 písm. n) a odstavci D23 pro účetní období počínající 1. července 2009 či později. Pokud účetní jednotka použije IAS 23 *Výpůjční náklady* (ve znění revize z roku 2007) pro dřívější období, potom použije i uvedené změny pro dané dřívější období.
- 36 IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění z roku 2008) změnilo odstavce 19, C1 a odst. C4 písm. f) a g). Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.

- 37 IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* (ve znění z roku 2008) změnil odstavce B1 a B7. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tyto změny.
- 38 Dokument *Pořizovací náklady investice do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku* (Změny IFRS 1 a IAS 27), vydaný v květnu 2008, přidal do standardu odstavce 31, odst. D1 písm. g) a odstavce D14 a D15. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro účetní období počínající 1. července 2009 či později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tyto odstavce pro dřívější období, potom musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39 Odstavec B7 byl změněn *Zdokonaleními mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydanými v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tyto změny.
- 39A Dokument *Další výjimky pro prvouživatele* (změny IFRS 1), vydaný v červenci 2009, vložil nové odstavce 31A, D8A, D9A a D21A a změnil odst. D1 písm. c), d) a l). Účetní jednotka použije tyto odstavce pro roční období počínající dnem 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 39B [zrušen]
- 39C IFRIC 19 *Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji* vložil odstavec D25. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 19, použije uvedenou novelu.
- 39D [zrušen]
- 39E *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 vložila odstavce 27A, 31B a D8B a změnila odstavce 27, 32, odst. D1 písm. c) a odstavec D8. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotky, které přijaly IFRS v obdobích před datem účinnosti IFRS 1 nebo používaly IFRS 1 v předchozím účetním období, mohou použít změnu odstavce D8 retrospektivně v prvním ročním účetním období poté, co změna nabyla účinku. Účetní jednotka, která používá odstavec D8 retrospektivně, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39F [zrušen]
- 39G [zrušen]
- 39H Dokumentem *Silná hyperinflace a odstranění pevných dat u prvouživatelů* (novela IFRS 1), vydaným v prosinci 2010, byly změněny odstavce B2, D1 a D20 a vloženy nové odstavce 31C a D26–D30. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 39I IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 31, B7, C1, D1, D14 a D15 a vkládají odstavec D31. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 39J IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, zrušil odstavec 19, změnil definici reálné hodnoty v dodatku A a změnil odstavce D15 a D20. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 39K Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 21. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 39L IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* (ve znění z června 2011) upravil odstavec D1 a zrušil odstavce D10 a D11. Účetní jednotka použije tyto změny při aplikaci standardu IAS 19 (ve znění z června roku 2011).
- 39M Interpretací IFRIC 20 *Náklady na odklizení skryvky v produkční fázi povrchového dolu* byl vložen odstavec D32 a změněn odstavec D1. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 20, použije uvedenou novelu.
- 39N Dokumentem *Státní úvěry* (změny IFRS 1), vydaným v březnu 2012, bylo v odstavci B1 vloženo nové písmeno f) a vloženy nové odstavce B10–B12. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro roční období počínající 1. ledna 2013 či později. Dřívější použití je povoleno.
- 39O Odstavce B10 a B11 se vztahují k IFRS 9. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije dosud IFRS 9, považují se odkazy na IFRS 9 v odstavcích B10 a B11 za odkazy na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.
- 39P Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byly vloženy nové odstavce 4A–4B a 23A–23B. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

- 39Q Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec D23. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39R Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 21. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39S Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: Prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byl změněn odstavec D31. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IFRS 11 (ve znění novely z června 2012).
- 39T Dokumentem *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27) vydaným v říjnu 2012 byly změněny odstavce D16, D17 a dodatek C. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 39U [zrušen]
- 39V IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci*, vydaný v lednu 2014, změnil odstavec D8B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IFRS 14 pro dřívější období, potom použije i tuto změnu pro dané dřívější období.
- 39W *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11), vydané v květnu 2014, mění odstavec C5. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních obdobích počínajících 1. ledna 2016 nebo později. Pokud účetní jednotka použije související změny IFRS 11 plynoucí z *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11) v dřívějším období, použije se změna odstavce C5 v tomto dřívějším období.
- 39X Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec D1, zrušen odstavec D24 a jeho související nadpis a doplněny nové odstavce D34–D35 a jejich související nadpis. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 39Y IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 a D20, zrušil odstavce 39B, 39G a 39U a doplnil odstavce 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 a E2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 39Z Dokumentem *Ekvivalenční metoda v samostatné účetní závěrce* (Změny IAS 27), vydaným v srpnu 2014, byl změněn odstavec D14 a vložen nový odstavec D15A. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 39AA [zrušen]
- 39AB IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 30, C4, D1, D7, D8B a D9, zrušil odstavec D9A a doplnil nové odstavce D9B–D9E. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.
- 39AC IFRIC 22 *Cizoměnové transakce a zálohová plnění* byl vložen nový odstavec D36 a změněn odstavec D1. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 22, použije uvedenou novelu.
- 39AD Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2014–2016* vydaným v prosinci 2016 byly změněny odstavce 39L a 39T a zrušeny odstavce 39D, 39F, 39AA a E3–E7. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. ledna 2018 nebo později.
- 39AE IFRS 17 *Pojistné smlouvy* vydaný v květnu 2017 změnil odstavce B1 a D1, zrušil nadpis před odstavcem D4 a odstavec D4 a za odstavec B12 vložil nadpis a odstavec B13. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.
- 39AF Prostřednictvím IFRIC 23 *Nejistota týkající se daní ze zisku* byl doplněn nový odstavec E8. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 23, použije uvedenou novelu.
- 39AG Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* vydaným v květnu 2020 byl změněn odst. D1 písm. f) a vložen nový odstavec D13A. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39AH Dokumentem *Odložená daň vztahující se k aktivům a závazkům plynoucím z jediné transakce*, vydaným v květnu 2021, byl změněn odstavec B1 a doplněn nový odstavec B14. Účetní jednotka použije tyto

změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

ZRUŠENÍ IFRS 1 (VYDANÉHO 2003)

40 Tento standard nahrazuje IFRS 1 (vydaný v roce 2003 a změněný v květnu 2008).

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**.

domnělé pořizovací náklady

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 domnělým pořizovacím nákladům.

reálná hodnota

je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu v den ocenění. (Viz IFRS 13).

první účetní závěrka podle IFRS

První roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka přijme **mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)** na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu s IFRS.

první vykázané období podle IFRS

Poslední vykazované období obsažené v **první účetní závěrce** 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;
- c) interpretace IFRIC a
- d) interpretace SIC¹.

počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS

Výkaz o finanční pozici účetní jednotky k **datu přechodu na IFRS**.

předchozí GAAP

Koncept účetnictví, který **prvouživatel** používal bezprostředně před přijetím IFRS.

¹

Definice IFRS změněná po změně názvu zavedené novelou stanov Nadace IFRS v roce 2010.

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

- B1 Účetní jednotka použije následující výjimky, které se týkají:
- a) vynětí z finančních aktiv a finančních závazků (odstavce B2 a B3);
 - b) zajišťovacího účetnictví (odstavce B4–B6);
 - c) nekontrolních podílů (odstavec B7);
 - d) klasifikace a oceňování finančních aktiv (odstavce B8–B8C);
 - e) znehodnocení finančních aktiv (odstavce B8D–B8G);
 - f) vložených derivátů (odstavec B9);
 - g) státních úvěrů (odstavce B10–B12);
 - h) pojistných smluv (odstavec B13) a
 - i) odložené daně vztahující se k leasingům a k závazkům z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobným závazkům (odstavec B14).

Vynětí z finančních aktiv a finančních závazků

- B2 Vyjma možnosti obsažené v odstavci B3 použije prvouživatel požadavky na vynětí podle IFRS 9 prospektivně na transakce uskutečněné k datu přechodu k IFRS nebo později. Například pokud prvouživatel vyjmul nederivátová finanční aktiva nebo nederivátové finanční závazky podle předchozích, všeobecně přijímaných účetních zásad v důsledku transakce uskutečněné před datem přechodu k IFRS, neuzná taková aktiva a závazky podle IFRS (ledaže splní podmínky pro uznání v důsledku pozdější transakce nebo události).
- B3 Bez ohledu na ustanovení odstavce B2 může účetní jednotka uplatnit požadavky na vynětí obsažené v IFRS 9 retrospektivně od data, které si účetní jednotka sama zvolí, avšak s tím, že informace potřebné k použití IFRS 9 pro finanční aktiva a finanční závazky vyňaté v důsledku minulých transakcí byly získány v okamžiku prvotního zaúčtování těchto transakcí.

Zajišťovací účetnictví

- B4 Podle požadavků IFRS 9 účetní jednotka k datu přechodu k IFRS:
- a) ocení všechny deriváty reálnou hodnotou a
 - b) vyloučí všechny odložené ztráty a zisky z derivátů, které byly vykázány podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad, jako by byly aktivy nebo závazky.
- B5 Účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nezobrazí zajišťovací vztah, který nespĺňuje podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s IFRS 9 (například jde o řadu zajišťovacích vztahů, kdy je zajišťovacím nástrojem samostatná vystavená opce nebo čistá vystavená opce nebo kdy je zajištěnou položkou čistá pozice v zajištění peněžních toků, která kryje jiné než měnové riziko). Pokud však účetní jednotka označila čistou pozici za zajištěnou položku podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad, pak může jednotlivou položku zahrnutou do této čisté pozice, případně čistou pozici, pokud splňuje požadavky uvedené v odstavci 6.6.1 IFRS 9, označit za zajištěnou položku podle IFRS, pokud tak učiní nejpozději k datu přechodu k IFRS.
- B6 Pokud před datem přechodu k IFRS účetní jednotka označila transakci za zajišťovací, ale toto zajištění nespĺňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle IFRS 9, použije účetní jednotka pro ukončení zajišťovacího účetnictví odstavce 6.5.6 a 6.5.7 standardu IFRS 9. Transakce uzavřené před datem přechodu k IFRS nesmějí být retrospektivně označeny za zajišťovací.

Nekontrolní podíly

- B7 Prvouživatel musí splnit následující požadavky IFRS 10 prospektivně od data přechodu na IFRS:
- a) odstavec B94 požadující, aby úplný výsledek celkem byl přiřazen vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek;
 - b) odstavce 23 a B96 požadující zaúčtování změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevyústí v pozbytí ovládnání, a
 - c) odstavce B97–B99 požadující zaúčtování pozbytí ovládnání dceřiného podniku a související požadavky odstavce 8A standardu IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*.

Pokud se však prvouživatel rozhodne použít IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikové kombinace, potom musí rovněž použít IFRS 10 v souladu s odstavcem C1 tohoto IFRS.

Klasifikace a oceňování finančních nástrojů

- B8 Účetní jednotka posoudí, zda finanční aktivum splňuje podmínky uvedené v odstavci 4.1.2 standardu IFRS 9 nebo podmínky uvedené v odstavci 4.1.2A standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.
- B8A Pokud je posouzení změny v prvku časové hodnoty peněz v souladu s odstavci B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS, prakticky neproveditelné, účetní jednotka posoudí charakteristiku smluvních peněžních toků daného finančního aktiva na základě skutečností a okolností, které existovaly k datu přechodu k IFRS, aniž by zohlednila požadavky týkající se úpravy prvku časové hodnoty peněz uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9. (V takovém případě účetní jednotka musí rovněž uplatnit odstavec 42R standardu IFRS 7, ale odkazy na „odstavec 7.2.4 standardu IFRS 9“ musí být chápány jako odkazy na tento odstavec a odkazy na prvotní uznání finančního aktiva musí být chápány ve významu „k datu přechodu k IFRS“.)
- B8B Pokud je stanovení, zda je reálná hodnota předčasně splaceného prvku nepodstatná v souladu s odst. B4.1.12 písm. c) standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS, prakticky neproveditelné, stanoví účetní jednotka charakteristiky smluvních peněžních toků tohoto finančního aktiva na základě skutečností a okolností, které existovaly k datu přechodu k IFRS, aniž by zohlednila výjimku pro předčasně splacené prvky v odstavci B4.1.12 standardu IFRS 9. (V takovém případě účetní jednotka musí rovněž použít odstavec 42S standardu IFRS 7, ale odkazy na „odstavec 7.2.5 standardu IFRS 9“ musí být chápány jako odkazy na tento odstavec a odkazy na „prvotní uznání finančního aktiva“ musí být chápány ve významu „k datu přechodu k IFRS“.)
- B8C Pokud je pro účetní jednotku prakticky neproveditelné (dle definice v IAS 8) retrospektivní použití metody efektivní úrokové míry dle IFRS 9, bude reálnou hodnotou finančního aktiva nebo finančního závazku k datu přechodu k IFRS nová hrubá účetní hodnota tohoto finančního aktiva nebo nová naběhlá hodnota tohoto finančního závazku k datu přechodu k IFRS.

Znehodnocení finančních aktiv

- B8D Účetní jednotka uplatní požadavky týkající se znehodnocení v oddíle 5.5 standardu IFRS 9 retrospektivně v souladu s odstavci B8E–B8G E1–E2.
- B8E K datu přechodu k IFRS použije účetní jednotka přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, aby stanovila úvěrové riziko ke dni, kdy byly finanční nástroje prvotně uznány (nebo u úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce ke dni, kdy se účetní jednotka stala stranou neodvolatelného příslibu v souladu s odstavcem 5.5.6 IFRS 9) a porovná je s úvěrovým rizikem k datu přechodu k IFRS (viz rovněž odstavce B7.2.2–B7.2.3 standardu IFRS 9).
- B8F Při určení, zda od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika, či nikoli, může účetní jednotka uplatnit:
- a) požadavky uvedené v odstavcích 5.5.10 a B5.5.22–B5.5.24 standardu IFRS 9 a
 - b) vyvratitelný předpoklad uvedený v odstavci 5.5.11 standardu IFRS 9 o smluvních platbách, které jsou více než 30 dnů po splatnosti, pokud účetní jednotka uplatní požadavky na znehodnocení tak, že zjistí podstatná zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání těchto finančních nástrojů na základě informací o dnech po splatnosti.
- B8G Pokud by k datu přechodu k IFRS stanovení, zda od prvotního uznání finančního nástroje došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika, vyžadovalo vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, musí účetní jednotka ke každému datu vykazování uznat opravnou položku ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, dokud tento finanční nástroj nebude vyňat (pokud tento finanční nástroj není k datu vykazování nástrojem s nízkým úvěrovým rizikem; v takovém případě se použije ustanovení odst. B8F písm. a).

Vložené deriváty

- B9 Prvouživatel 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 B4.3.11 standardu IFRS 9 požaduje přehodnocení, podle toho, co nastalo později.

Státní úvěry

- B10 Prvouživatel klasifikuje veškeré přijaté státní úvěry jako finanční závazek nebo jako kapitálový nástroj podle IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Prvouživatel použije požadavky v IFRS 9 *Finanční nástroje* a IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory* na státní úvěry existující ke dni přechodu na IFRS prospektivně a neuzná odpovídající prospěch ze státního úvěru s nižší než tržní úrokovou sazbou jako státní dotaci, ledaže to povoluje odstavec B11. V důsledku toho platí, že pokud prvouživatel podle předchozích GAAP neuznal ani neocenil státní úvěr s nižší než tržní úrokovou sazbou

na základě konzistentním s požadavky IFRS, použije účetní hodnotu úvěru dle předchozích GAAP ke dni přechodu na IFRS jako účetní hodnotu úvěru v počátečním výkaze o finanční pozici podle IFRS. Účetní jednotka použije k ocenění takových úvěrů IFRS 9 až po dni přechodu na IFRS.

- B11 Bez ohledu na ustanovení odstavce B10 platí, že účetní jednotka může použít požadavky v IFRS 9 a IAS 20 retrospektivně na jakýkoli státní úvěr pocházející z doby přede dnem přechodu na IFRS za podmínky, že k tomu potřebné informace obdržela v době prvotního zaúčtování uvedeného úvěru.
- B12 Požadavky a pokyny v odstavcích B10 a B11 nevylučují možnost využití výjimky dané účetní jednotce v odstavcích D19–D19C ohledně klasifikace finančních nástrojů uznaných dříve v reálné hodnotě se změnami reálné hodnoty uznanými do hospodářského výsledku.

Pojistné smlouvy

- B13 Účetní jednotka použije na smlouvy spadající do rozsahu působnosti IFRS 17 přechodná ustanovení uvedená v odstavcích C1–C24 a C28 v dodatku C IFRS 17. Odkazy na datum přechodu na standard v těchto odstavcích v IFRS 17 musí být vykládány jako datum přechodu na IFRS.

Odložené daně vztahující se k leasingům a k závazkům z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobným závazkům

- B14 Odstavce 15 a 24 IAS 12 *Daně ze zisku* za určitých okolností osvobozují účetní jednotku od uznávání odložených daňových pohledávek nebo závazků. Navzdory této výjimce uzná prvouživatel k datu přechodu na IFRS odloženou daňovou pohledávku – v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odčitatelný přechodný rozdíl – a odložený daňový závazek pro všechny odčitatelné a zdanitelné přechodné rozdíly spojené s(e):

- a) aktivy z práva k užívání a závazky z leasingu a
- b) závazky z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobnými závazky a odpovídajícími částkami uznanými jako součást pořizovacích nákladů souvisejícího aktiva.

Výjimky pro podnikové kombinace

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Účetní jednotka uplatní tyto požadavky na podnikové kombinace, které uznala před datem přechodu na IFRS. Tento dodatek by měl být uplatňován pouze na podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3 Podnikové kombinace.

- C1 Prvouživatel se může rozhodnout nepoužít IFRS 3 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 použít IFRS 10. Například: rozhodne-li se prvouživatel přepracovat podnikovou kombinaci, která se uskutečnila k 30. červnu 20X6, přepracuje všechny podnikové kombinace, ke kterým došlo mezi 30. červnem 20X6 a datem přechodu na IFRS, a použije od 30. června 20X6 také IFRS 10.
- C2 Účetní jednotka nemusí použít IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* retrospektivně pro úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající v podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud účetní jednotka nepoužije IAS 21 retrospektivně pro tyto úpravy reálných hodnot a goodwill, zachází s nimi jako se svými aktivy a závazky, a nikoli jako s aktivy a závazky nabývaného podniku. Goodwill a úpravy reálných hodnot jsou proto buď vyjádřeny již ve funkční měně účetní jednotky, nebo jde o nepeňěžní položky v cizí měně, které jsou vykazovány použitím měnového kursu použitého podle předchozích GAAP.
- C3 Účetní jednotka může použít IAS 21 retrospektivně pro 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, jež se účetní jednotka rozhodne přepracovat, aby dosáhla souladu s IFRS 3, jak umožňuje odstavec C1 výše.
- C4 Pokud prvouživatel nepoužije IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikovou kombinaci, plynou z toho pro takovou podnikovou kombinaci tyto důsledky:
- a) prvouživatel zachová stejnou klasifikaci (tj. jako akvizici formálním nabyvatelem, obrácenou akvizici formálně nabývaným podnikem nebo spojení podílů) jako v účetní závěrce podle předchozích GAAP;
 - b) prvouživatel k datu přechodu na IFRS uzná všechna svá aktiva a závazky, která nabyt nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci, vyjma:
 - i) některých finančních aktiv a finančních závazků vyňatých podle předchozích GAAP (viz odstavec B2);
 - ii) aktiv včetně goodwillu a závazků, které nebyly uznány v konsolidovaném výkazu o finanční pozici nabyvatele podle GAAP a rovněž by nesplňovaly kritéria IFRS pro uznání v individuálním výkazu o finanční pozici nabývaného podniku (viz písmena f) až i) níže).

Prvouživatel uzná vyplývající změnu jako úpravu nerozděleného zisku (nebo případně jiné kategorie vlastního kapitálu), ledaže tato změna vyplývá z uznání nehmotného aktiva, které bylo dříve zahrnuto v goodwillu (viz písmena g) a i) níže);
 - c) prvouživatel vyloučí ze svého počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS každou položku uznanou podle předchozích GAAP, která nesplňuje podle IFRS kritéria pro uznání jako aktivum nebo závazek. Prvouživatel zaúčtuje vyplývající změnu následovně:
 - i) prvouživatel možná klasifikoval dřívější podnikovou kombinaci jako akvizici a uznal jako nehmotné aktivum položku, která nesplňuje kritéria pro uznání jako aktivum podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Prvouživatel reklasifikuje takovou položku (a případnou odloženou daň nebo nekontrolní podíly) na součást goodwillu (pokud nebyl podle předchozích GAAP goodwill přímo odečten od vlastního kapitálu, viz písm. g) bod i) a písmeno i) níže);
 - ii) prvouživatel uzná všechny ostatní vyplývající změny v nerozděleném zisku¹;
 - d) IFRS požadují pro některá aktiva a závazky následné ocenění na bázi, která nevychází z historických pořizovacích nákladů, např. reálnou hodnotou. Prvouživatel musí ocenit příslušná aktiva a závazky na této bázi ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS, i když je nabyt nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci. Každá z toho vyplývající změna v účetní hodnotě se uzná jako

¹ Takové změny zahrnují reklasifikaci z nehmotných aktiv nebo na nehmotná aktiva, 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.

úprava nerozděleného zisku (nebo případně jiné složky vlastního kapitálu), a nikoli jako úprava goodwillu;

- e) účetní hodnota aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikové kombinace, jež byla stanovena podle předchozích GAAP bezprostředně po této podnikové kombinaci, je podle IFRS jejich domnělými pořizovacími náklady k danému datu. Pokud IFRS požadují ocenit taková aktiva a závazky pořizovacími náklady k pozdějšímu datu, stávají se domnělé pořizovací náklady výchozíkem pro odepisování od data podnikové kombinace;
- f) pokud nebyly aktivum nabyté nebo závazek převzatý v dřívější podnikové kombinaci podle předchozích GAAP uznány, nemají v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nulové domnělé pořizovací náklady. Nabyvatel místo toho toto aktivum nebo tento závazek uzná a ocení ve svém konsolidovaném výkazu o finanční pozici tak, jak by IFRS vyžadovaly ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku. Například: pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval leasing nabytý v dřívější podnikové kombinaci, v níž byl nabývaný podnik nájemcem, aktivuje ho ve své konsolidované účetní závěrce tak, jakby to vyžadoval IFRS 16 *Leasingy* u nabývaného podniku v jeho výkazu o finanční pozici podle IFRS. Stejně, pokud nabyvatel neuznal v souladu s předchozími GAAP podmíněný závazek, který stále existuje k datu přechodu na IFRS, nabyvatel musí tento podmíněný závazek k datu přechodu uznat, pokud však IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* toto uznání v účetní závěrce nabývaného podniku nezakazuje. Naproti tomu, pokud byly aktivum nebo závazek zahrnutý 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 podniku;
- g) účetní hodnotou goodwillu v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS je jeho účetní hodnota stanovená podle předchozích GAAP k datu přechodu na IFRS, a to po následujících dvou úpravách:
 - i) vyžaduje-li to písm. c) bod i) výše, zvýší prvouživatel účetní hodnotu goodwillu, když reklasifikuje položku, která byla podle předchozích GAAP uznána jako nehmotné aktivum. Podobně vyžaduje-li písmeno f) výše od prvouživatele nehmotného aktiva, které bylo podle předchozích GAAP zahrnuto do uznaného goodwillu, sníží prvouživatel příslušným způsobem účetní hodnotu goodwillu (a případně upraví odloženou daň a nekontrolní podíly);
 - ii) bez ohledu na to, zda existuje určitá známka znehodnocení goodwillu, použije prvouživatel IAS 36 při testování goodwillu na znehodnocení k datu přechodu na IFRS a při uznání z toho vyplývajících ztrát ze znehodnocení v nerozděleném zisku (nebo, vyžaduje-li to IAS 36, fondu z přecenění). Test znehodnocení 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 nepřepočítává 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 ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku);
 - ii) aby upravil předchozí odpisy goodwillu;
 - iii) aby zrušil úpravy goodwillu, které by IFRS 3 nedovoloval, 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 svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS. Dále pokud dojde ke zřízení dceřiného podniku nebo ke znehodnocení investice do dceřiného podniku, nereklasifikuje tento goodwill do hospodářského výsledku;
 - ii) uzná úpravy, které vyplývají z následného vyřešení podmíněných položek ovlivňujících kupní protihodnotu, v nerozděleném zisku;
- j) podle předchozích GAAP prvouživatel možná nekonsolidoval dceřiný podnik, který nabyt v dřívější podnikové kombinaci (například proto, že 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 ve výkazu o finanční pozici dceřiného podniku. Domnělé pořizovací náklady goodwillu se k datu přechodu na IFRS rovnají rozdílu mezi:
 - i) podílem mateřského podniku na takto upravených účetních hodnotách a
 - ii) pořizovacími náklady investice do dceřiného podniku prezentovanými v samostatné účetní závěrce mateřského podniku;
- k) vyčíslení nekontrolních podílů a odložené daně vyplývá z ocenění ostatních aktiv a závazků. Proto výše uvedené úpravy uznaných aktiv ovlivňují nekontrolní podíly a odloženou daň.

- C5 Výjimka pro dřívější podnikové kombinace se rovněž vztahuje na dřívější pořízení investic do přidružených podniků, podílů ve společných podnicích a účastí na společných činnostech, které představují podnik ve smyslu IFRS 3. Dále se pro všechny takové akvizice rovnocenně použije datum vybrané dle odstavce C1.

Dodatek D

Výjimky z ostatních IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

- D1 Účetní jednotka může použít jednu či více následujících výjimek:
- a) transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie (odstavce D2 a D3);
 - b) [zrušeno];
 - c) domnělé pořizovací náklady (odstavce D5–D8B);
 - d) leasingy (odstavce D9 a D9B–D9E);
 - f) kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn (odstavce D12–D13A);
 - g) investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků (odstavce D14 a D15A);
 - h) aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků (odstavce D16 a D17);
 - i) složené finanční nástroje (odstavec D18);
 - j) určení dříve uznaných finančních nástrojů (odstavce D19–D19C);
 - k) ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při prvotním uznání (odstavec D20);
 - l) závazky související s ukončením provozu zahrnuté do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení (odstavce D21 a D21A);
 - m) finanční aktiva nebo nehmotná aktiva vykazovaná v souladu s IFRIC 12 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb* (odstavec D22);
 - n) výpůjční náklady (odstavec D23);
 - o) [zrušeno];
 - p) vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji (odstavec D25);
 - q) silnou hyperinflaci (odstavce D26–D30);
 - r) společná ujednání (odstavec D31);
 - s) náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu (odstavec D32);
 - t) určení smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky (odstavec D33);
 - u) výnosy (odstavce D34 a D35) a
 - v) cizoměnové transakce a zálohová plnění (odstavec D36).

Účetní jednotka však nemůže tyto výjimky použít analogicky pro jiné položky.

Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie

- D2 Prvouzivatel může, ale nemusí použít IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* pro kapitálové nástroje, které byly poskytnuty 7. listopadu 2002 nebo dříve. Prvouzivatel také může, ale nemusí použít IFRS 2 pro kapitálové nástroje, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002, pokud k tomuto poskytnutí došlo před a) datem přechodu na IFRS, nebo b) 1. lednem 2005, přičemž se použije ten okamžik, který nastal později. Pokud se však prvouzivatel rozhodne pro takové kapitálové nástroje použít 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, pro které se IFRS 2 nepoužije (např. kapitálové nástroje poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však musí prvouzivatel zveřejnit informace požadované odstavci 44 a 45 IFRS 2. Pokud prvouzivatel pozmění podmínky poskytnutí kapitálových nástrojů, pro které se nepoužije IFRS 2, nemusí účetní jednotka použít odstavce 26–29 IFRS 2, pokud taková změna nastala před datem přechodu na IFRS.
- D3 Prvouzivatel může, ale nemusí použít IFRS 2 pro závazky vznikající z transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie, které byly vypořádány před datem přechodu na IFRS. Prvouzivatel také může, ale nemusí použít IFRS 2 pro závazky, které byly vypořádány před 1. lednem 2005. U závazků, pro které se použije IFRS 2, nemusí prvouzivatel přepracovat srovnávací informace potud, pokud se tyto informace vztahují k období nebo k datu, které předchází 7. listopadu 2002.
- D4 [zrušen]

Domnělé pořizovací náklady

- D5 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 domnělé pořizovací náklady k tomuto datu.
- D6 Prvouzivatel může použít přecenění určité položky pozemků, budov a zařízení podle předchozích GAAP uskutečněné k datu přechodu na IFRS nebo před tímto datem jako domnělé pořizovací náklady k datu přecenění, pokud bylo přecenění k datu jeho uskutečnění do velké míry srovnatelné s:
- a) reálnou hodnotou, nebo
 - b) pořizovacími náklady nebo zůstatkovou hodnotou podle IFRS, které byly upraveny tak, aby odrážely například změny všeobecného nebo určitého cenového indexu.
- D7 Možnost volby uvedená v odstavcích D5 a D6 platí rovněž pro:
- a) investiční nemovitý majetek, pokud se účetní jednotka rozhodne použít model oceňování pořizovacími náklady podle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*;
 - aa) aktiva z práva k užívání (IFRS 16 *Leasingy*) a
 - b) nehmotná aktiva, která splňují:
 - i) kritéria uznání v IAS 38 (včetně spolehlivého stanovení původních pořizovacích nákladů) a
 - ii) kritéria IAS 38 pro přecenění (včetně existence aktivního trhu).
- Účetní jednotka nesmí použít tyto možnosti volby v případě jiných aktiv ani v případě závazků.
- D8 Prvouzivatel možná stanovil domnělé pořizovací náklady podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) pro některá nebo všechna aktiva a závazky tím, že je ocenil reálnou hodnotou ke konkrétnímu datu na základě určité události, jakou je privatizace nebo prvotní veřejná nabídka akcií.
- a) došlo-li k ocenění *ke* dni přechodu na IFRS *nebo před* tímto dnem, může účetní jednotka použít tato ocenění reálnou hodnotou vyvolaná takovými událostmi jako domnělé pořizovací náklady podle IFRS k datu takového ocenění;
 - b) došlo-li k ocenění *po* dni přechodu na IFRS, datum ocenění však spadá do období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, ocenění reálnou hodnotou vyvolaná takovými událostmi lze použít jako domnělé pořizovací náklady, když událost nastane. Účetní jednotka uzná vyplývající úpravy přímo v nerozděleném zisku (nebo případně jiné kategorii vlastního kapitálu) ke dni ocenění. Ke dni přechodu na IFRS účetní jednotka buď stanoví domnělé pořizovací náklady s použitím kritérií uvedených v odstavcích D5–D7, nebo ocení aktiva a závazky v souladu s ostatními požadavky obsaženými v tomto IFRS.
- D8A Podle některých vnitrostátních účetních požadavků se náklady na průzkum a přípravu u ropných a plynárenských aktiv ve fázi přípravy nebo těžby účtují na nákladových střediscích, která zahrnují veškerý majetek ve velké zeměpisné oblasti. Prvouzivatel, který používá toto účtování podle předchozích účetních standardů, se může rozhodnout ocenit ropná a plynárenská aktiva k datu přechodu na IFRS podle těchto základních zásad:
- a) aktiva z průzkumu a vyhodnocení částkou stanovenou podle předchozích účetních standardů účetní jednotky a
 - b) aktiva ve fázi přípravy nebo těžby částkou stanovenou pro nákladové středisko podle předchozích účetních standardů účetní jednotky. Účetní jednotka přiřadí tuto částku podkladovým aktivům nákladového střediska poměrně při použití objemů nebo hodnot rezerv k uvedenému datu.
- Účetní jednotka otestuje aktiva z průzkumu a vyhodnocení a aktiva ve fázi přípravy a těžby na znehodnocení k datu přechodu na IFRS v souladu s IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*, resp. IAS 36, a v případě potřeby sníží částku stanovenou podle písmena a) nebo b). Pro účely tohoto odstavce zahrnují ropná a plynárenská aktiva pouze aktiva používaná při průzkumu, vyhodnocování, přípravě nebo těžbě ropy a plynu.
- D8B Některé účetní jednotky drží položky budov, strojů a zařízení, aktiv ve formě práv k užívání nebo nehmotných aktiv, které jsou nebo byly dříve používány v činnostech, na něž se vztahuje regulace sazeb. Účetní hodnota těchto položek může zahrnovat částky, které byly stanoveny podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP), podle IFRS se však neaktivují. V tomto případě se prvouzivatel může rozhodnout, že účetní hodnotu této položky podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) použije ke dni přechodu na IFRS jako domnělé pořizovací náklady. Pokud účetní jednotka použije tuto výjimku na určitou položku, nemusí ji uplatnit u všech položek. Ke dni přechodu na IFRS provede účetní jednotka u každé položky, u níž je použita tato výjimka, testování na znehodnocení podle IAS 36. Pro účely tohoto odstavce podléhají činnosti regulaci sazeb, pokud se řídí rámcem pro stanovení cen, které je možno účtovat zákazníkům za zboží nebo služby, a tento rámec podléhá dohledu a/nebo schválení regulátorem sazeb (podle definice v IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci*).

Leasingy

- D9 Prvouživatel může posoudit, zda smlouva existující k datu přechodu na IFRS obsahuje leasing, tak, že na tyto smlouvy uplatní odstavce 9–11 IFRS 16 na základě skutečností a okolností existujících k tomuto datu.
- D9A [zrušen]
- D9B Když prvouživatel, který je nájemcem, uznává závazky z leasingu a aktiva z práva k užívání, může použít pro všechny své leasingy následující přístup (v souladu s praktickými zjednodušeními uvedenými v odstavci D9D):
- a) ocení závazek z leasingu k datu přechodu na IFRS. Nájemce, který používá tento přístup, ocení daný závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb (viz odstavec D9E), diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce (viz odstavec D9E) k datu přechodu na IFRS;
 - b) ocení aktivum z práva k užívání k datu přechodu na IFRS. Nájemce si zvolí u jednotlivých leasingů oceňování tohoto aktiva z práva k užívání buď:
 - i) jeho účetní hodnotou, jako kdyby byl IFRS 16 používán ode dne zahájení leasingu (viz odstavec D9E), avšak diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce k datu přechodu na IFRS;
 - ii) částkou rovnající se závazku z leasingu, upravenou o částku jakýchkoliv zálohových nebo časově rozlišených leasingových plateb týkajících se tohoto leasingu, uznaných ve výkazu o finanční pozici bezprostředně před datem přechodu na IFRS;
 - c) použije IAS 36 na aktiva z práva k užívání k datu přechodu na IFRS.
- D9C Bez ohledu na požadavky odstavce D9B platí, že prvouživatel, který je nájemcem, ocení aktivum z práva k užívání reálnou hodnotou k datu přechodu na IFRS u leasingů, které splňují definici investičního nemovitého majetku dle IAS 40 a jsou oceňovány modelem oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 od data přechodu na IFRS.
- D9D Prvouživatel, který je nájemcem, může k datu přechodu na IFRS provést u jednotlivých leasingů jeden nebo více následujících úkonů:
- a) použít jedinou diskontní sazbu pro portfolio leasingů s přiměřeně obdobnými rysy (například s obdobnou zbývající dobou trvání leasingu u obdobné třídy podkladového aktiva v obdobném ekonomickém prostředí);
 - b) rozhodnout se, že neuplatní požadavky odstavce D9B na leasingy, jejichž doba trvání leasingu (viz odstavec D9E) končí do 12 měsíců od data přechodu na IFRS. Účetní jednotka namísto toho účtuje o těchto leasingových vztazích (včetně zveřejňování informací o nich) tak, jako by se jednalo o krátkodobé leasingy účtované v souladu s odstavcem 6 IFRS 16;
 - c) rozhodnout se, že neuplatní požadavky odstavce D9B na leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8 IFRS 16). Účetní jednotka namísto toho účtuje o těchto leasingových vztazích (včetně zveřejňování informací o nich) v souladu s odstavcem 6 IFRS 16;
 - d) vyloučit prvotní přímé náklady (viz odstavec D9E) z ocenění aktiva z práva k užívání k datu přechodu na IFRS;
 - e) použít zpětný pohled, jako například při určování doby trvání leasingu, pokud smlouva obsahuje opce na prodloužení nebo ukončení leasingu.
- D9E Termíny „leasingové platby“, „nájemce“, „přírůstková výpůjční úroková míra nájemce“, „den zahájení leasingu“, „počáteční přímé náklady“ a „doba trvání leasingu“ jsou termíny definované v IFRS 16 a v tomto standardu jsou užívány ve stejném významu.

D10–D11 [zrušeny]

Kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn

- D12 IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka:
- a) uznala některé rozdíly z přepočtů cizích měn v ostatním úplném výsledku a tyto kumulovala jako samostatnou složku vlastního kapitálu;
 - b) při zcizení zahraniční jednotky reklasifikovala kumulativní rozdíl z přepočtu cizích měn za danou zahraniční jednotku (včetně případných zisků nebo ztrát ze souvisejícího zajištění) z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jakou součást zisku nebo ztráty ze zcizení.
- D13 Prvouživatel však nemusí dodržet tyto požadavky v případě kumulativních rozdílů z přepočtu cizích měn existujících k datu přechodu na IFRS. Pokud prvouživatel využije této výjimky:
- a) považují se k datu přechodu na IFRS veškeré kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn za všechny zahraniční jednotky za nulové;

- b) ze zisku nebo ztráty z následného zcizení zahraniční jednotky se vyloučí rozdíly z přepočtů cizích měn, které vznikly před datem přechodu na IFRS, a zahrnou se do něj pozdější rozdíly z přepočtů cizích měn.

D13A Namísto uplatnění odstavce D12 nebo odstavce D13 se dceřiný podnik, který využívá výjimky uvedené v odst. D16 písm. a), může rozhodnout, že ve své účetní závěrce ocení kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn u všech zahraničních operací v účetní hodnotě, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti na základě data přechodu mateřské společnosti na IFRS, pokud nedošlo k úpravám spojeným s konsolidačními postupy a s důsledky podnikové kombinace, v níž došlo k nabytí dceřiné společnosti mateřskou společností. Podobnou možnost volby má přidružený nebo společný podnik, který využívá výjimku v odst. D16 písm. a).

Investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků

D14 V okamžiku, kdy účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku, IAS 27 požaduje vykázání investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buď:

- a) oceněných pořizovacími náklady;
- b) v souladu s IFRS 9, nebo
- c) za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28.

D15 Pokud se prvoúčtovatel rozhodne oceňovat tyto investice pořizovacími náklady v souladu s IAS 27, potom tyto investice ve svém individuálním výkazu o finanční pozici ocení jednou z níže uvedených částek:

- a) pořizovacími náklady určenými v souladu se standardem IAS 27, nebo
- b) domnělými pořizovacími náklady. Domnělými pořizovacími náklady této investice pak rozumíme:
 - i) reálnou hodnotu k datu přechodu samostatné účetní závěrky k IFRS nebo
 - ii) účetní hodnotu podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad k danému datu.

Prvoúčtovatel si může pro ocenění investic do každého dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku vybrat z výše uvedených variant i) nebo ii) za situace, kdy pro oceňování investic použije princip domnělých pořizovacích nákladů.

D15A Pokud prvoúčtovatel účtuje o takové investici pomocí ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28:

- a) prvoúčtovatel použije na akvizici investice výjimku pro dřívější podnikové kombinace (dodatek C);
- b) pokud se účetní jednotka stane prvoúčtovatelem ve své samostatné účetní závěrce dříve než ve své konsolidované účetní závěrce a
 - i) později než její mateřský podnik, použije účetní jednotka ve své samostatné účetní závěrce odstavec D16;
 - ii) později než její dceřiný podnik, použije účetní jednotka ve své samostatné účetní závěrce odstavec D17.

Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků

D16 Pokud se dceřiná společnost stane prvoúčtovatelem později než její mateřská společnost, ocení dceřiná společnost ve své účetní závěrce svá aktiva a závazky:

- a) účetní hodnotou, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti na základě data přechodu mateřské společnosti na IFRS, pokud nedošlo k úpravám spojeným s konsolidačními postupy a s důsledky podnikové kombinace, v níž došlo k nabytí dceřiné společnosti mateřskou společností (tuto možnost nemůže využít dceřiná společnost investiční jednotky, jak je definována v IFRS 10, kterou je nutno oceňovat reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku), nebo
- b) účetní hodnotou požadovanou ostatními ustanoveními tohoto IFRS na základě data přechodu dceřiného podniku na IFRS. Tyto účetní hodnoty se mohou od hodnot uvedených pod písmenem a) lišit:
 - i) pokud výjimky stanovené v tomto IFRS vedou k ocenění, které závisí na datu přechodu na IFRS;
 - ii) pokud 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 oceňování 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 prvoúčtovatelem později než účetní jednotka, která v něm má podstatný vliv nebo jej spoluvládá.

D17 Pokud se však účetní jednotka stane prvoúčtovatelem později než její dceřiný (nebo přidružený nebo společný) podnik, musí tato účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce ocenit aktiva a závazky

dceřině společnosti (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. Bez ohledu na tento požadavek mateřský podnik, který není investiční jednotkou, neuplatní výjimku z konsolidace, kterou užívají dceřině podniky jakékoli investiční jednotky. Obdobně platí, že stane-li se mateřský podnik prvouživatelé ve své samostatné 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.

Složené finanční nástroje

- D18 IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* požaduje, aby účetní jednotka na počátku rozdělila složený finanční nástroj na závazkovou složku a kapitálovou složku. Pokud je již závazková složka splacena, požaduje retrospektivní použití IAS 32 oddělení dvou částí vlastního kapitálu. První část se zaúčtuje do nerozděleného zisku a představuje kumulativní úrok ze závazkové složky. Druhou částí je původní kapitálová složka. Pokud je však k datu přechodu na IFRS závazková složka již splacena, nemusí prvouživatel podle tohoto standardu tyto dvě části oddělovat.

Určení dříve uznaných finančních nástrojů

- D19 IFRS 9 dovoluje určit finanční závazek (za předpokladu, že jsou splněna určitá kritéria) za finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Navzdory tomuto požadavku může účetní jednotka určit k datu přechodu k IFRS jakýkoli finanční závazek za oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud tento závazek splňuje podmínky stanovené v odstavci 4.2.2 standardu IFRS 9 k tomuto datu.
- D19A Účetní jednotka může určit finanční aktivum za oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 4.1.5 standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.
- D19B Účetní jednotka může určit investici do kapitálového nástroje za oceňovanou reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.
- D19C Pro finanční závazek, který je určen za finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, účetní jednotka stanoví, zda by vykazování uvedené v odstavci 5.7.7 standardu IFRS 9 vytvořilo účetní neshodu v hospodářském výsledku na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.

Ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při prvotním uznání

- D20 Bez ohledu na požadavky odstavců 7 a 9 může účetní jednotka použít požadavky obsažené v odst. B5.1.2A písm. b) standardu IFRS 9 prospektivně na transakce uzavřené k datu přechodu k IFRS nebo později.

Změny závazků zahrnutých do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení

- D21 IFRIC 1 *Změny v existujícím ukončení provozu, uvedení do původního stavu a podobných závazcích* vyžadují, aby specifikované změny v ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo podobném závazku byly přičteny nebo odečteny od pořizovacích nákladů aktiva, k němuž se vztahují. Upravená odepsatelná částka aktiva je poté odepsána prospektivně ve zbývajících dobách použitelnosti. Prvouživatel nemusí tyto požadavky splňovat v případě změn těchto závazků, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud prvouživatel využije této výjimky:

- ocení závazek k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37;
- potud, pokud závazek spadá do působnosti IFRIC 1, odhadne částku, která by byla zahrnuta v pořizovacích nákladech souvisejícího aktiva v okamžiku vzniku závazku s tím, že diskontuje závazek k tomuto datu za použití nejlepšího odhadu historické diskontní míry (historických diskontních měr) upravené (upravených) o riziko, která (které) by byla (byly) aplikována (aplikovány) na takový závazek v průběhu mezilehlého období, a
- vypočte k datu přechodu na IFRS oprávky k této částce na základě současného odhadu doby použitelnosti aktiva a pravidel odpisování přijatých účetní jednotkou podle IFRS.

- D21A Účetní jednotka, která využije výjimky uvedené v odst. D8A písm. b) (pro ropná a plynárenská aktiva ve fázi přípravy nebo těžby zaúčtovaná na nákladových střediscích, která zahrnují veškerý majetek ve velké zeměpisné oblasti podle předchozích účetních standardů), namísto použití odstavce D21 nebo IFRIC 1:

- ocení závazky z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobné závazky k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37 a
- uzná přímo v nerozděleném zisku případný rozdíl mezi touto částkou a účetní hodnotou těchto závazků k datu přechodu na IFRS stanovenou podle předchozích účetních standardů.

Finanční aktiva nebo nehmotná aktiva vykazovaná v souladu s IFRIC 12

- D22 Prvouživatel může použít přechodná ustanovení podle IFRIC 12 Dohody o poskytování licenčních služeb.

Výpůjční náklady

- D23 Prvouživatel se může rozhodnout používat požadavky IAS 23 od data přechodu nebo od dřívějšího data, jak je povoleno v odstavci 28 IAS 23. Od data, k němuž účetní jednotka uplatňující tuto výjimku začíná používat IAS 23, účetní jednotka:
- a) nepřepracuje složku výpůjčních nákladů, která byla kapitalizována podle předchozích GAAP a která byla zahrnuta do účetní hodnoty aktiv k danému datu, a
 - b) bude účtovat o výpůjčních nákladech vzniklých k uvedenému datu nebo po něm v souladu s IAS 23, včetně výpůjčních nákladů vzniklých k uvedenému datu nebo po něm vzhledem ke způsobilým aktivům nacházejícím se již ve výstavbě.

- D24 [zrušen]

Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

- D25 Prvouživatel může aplikovat přechodná ustanovení uvedená v IFRIC 19 *Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji*.

Silná hyperinflace

- D26 Pokud má účetní jednotka funkční měnu, jež byla nebo je měnou hyperinflační ekonomiky, určí, zda tato měna byla dotčena silnou hyperinflací před datem přechodu na IFRS. To platí pro účetní jednotky, jež přijímají IFRS poprvé, jakož i pro účetní jednotky, které již IFRS používají.
- D27 Měna hyperinflační ekonomiky je dotčena silnou hyperinflací, pokud má tyto znaky:
- a) spolehlivý obecný cenový index není dostupný všem účetním jednotkám, jež mají transakce a zůstatky v dané měně;
 - b) neexistuje možnost směniti dotyčnou měnu za relativně stabilní měnu zahraniční.
- D28 Funkční měna účetní jednotky přestane být dotčena silnou hyperinflací dnem normalizace funkční měny. Uvedeným dnem je den, kdy už funkční měna nemá jeden nebo oba znaky z odstavce D27, nebo den, kdy účetní jednotka změní svou funkční měnu tak, že její funkční měnou se stane měna, která není dotčena silnou hyperinflací.
- D29 Pokud je den přechodu účetní jednotky na IFRS dnem normalizace funkční měny nebo dnem pozdějším, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení všechny aktiva i závazky držené před dnem normalizace funkční měny reálnou hodnotou v den přechodu na IFRS. Účetní jednotka může použít uvedenou reálnou hodnotu jako domnělé pořizovací náklady uvedených aktiv a závazků v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS.
- D30 Pokud den normalizace funkční měny spadá do dvanáctiměsíčního srovnávacího období, může činit toto srovnávací období méně než 12 měsíců za předpokladu, že je za uvedené kratší období poskytnuta úplná účetní závěrka (dle požadavků odstavce 10 standardu IAS 1).

Společná ujednání

- D31 Prvouživatel může použít přechodná ustanovení v IFRS 11 s těmito výjimkami:
- a) při použití přechodných ustanovení v IFRS 11 použije prvouživatel tato ustanovení k datu přechodu na IFRS;
 - b) při přechodu od poměrné konsolidace na ekvivalenční metodu provede prvouživatel test znehodnocení investice v souladu s IAS 36 k datu přechodu na IFRS bez ohledu na to, zda existuje nějaký náznak, že mohlo dojít ke znehodnocení investice. Případné výsledné znehodnocení se uzná jako oprava nerozdělených zisků k datu přechodu na IFRS.

Náklady na odklizení skryvky v produkční fázi povrchového dolu

- D32 Prvouživatel může použít přechodná ustanovení stanovená v odstavcích A1 až A4 interpretace IFRIC 20 *Náklady na odklizení skryvky v produkční fázi povrchového dolu*. Pro uvedený odstavec platí jako datum účinnosti buď 1. ledna 2013, nebo začátek prvního vykazovaného období podle IFRS, a to pozdější z těchto dat.

Určení smluv o koupi nebo prodeji nefinanční položky

- D33 IFRS 9 umožňuje, aby byly některé smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky při uzavření smlouvy určeny za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku (viz odstavec 2.5 standardu IFRS 9). Bez ohledu na tento požadavek může účetní jednotka určit k datu přechodu k IFRS smlouvy, které k tomuto datu již existují, za smlouvy oceněné reálnou hodnotou do hospodářského

výsledku, ale pouze tehdy, pokud splňují požadavky odstavce 2.5 standardu IFRS 9 k tomuto datu, a účetní jednotka takto určí všechny podobné smlouvy.

Výnosy

- D34 Prvouživatel může použít přechodná ustanovení podle odstavce C5 standardu IFRS 15. V těchto odstavcích musí být odkazy na „datum prvotní aplikace“ vykládány jako počátek prvního vykazovaného období podle IFRS. Pokud se prvouživatel rozhodne použít tato přechodná ustanovení, musí použít rovněž odstavec C6 standardu IFRS 15.
- D35 Prvouživatel není povinen přepracovávat smlouvy, které byly uzavřeny před zahájením nejbližšího vykazovaného období. Dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla všechno zboží nebo služby identifikované v souladu s předchozími všeobecně přijímanými účetními zásadami (GAAP).

Cizoměnové transakce a zálohová plnění

- D36 Prvouživatel nemusí použít IFRIC 22 *Cizoměnové transakce a zálohová plnění na položky aktiv*, nákladů a výnosů v rozsahu působnosti této interpretace, které prvotně uznal před datem přechodu na standardy IFRS.

Krátkodobé výjimky ze standardů IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Výjimka z požadavku IFRS 9 týkající se přepracování srovnávacích informací

- E1 Pokud první vykazované období účetní jednotky podle IFRS začíná před 1. lednem 2019 a účetní jednotka použije doplněnou verzi standardu IFRS 9 (vydanou v roce 2014), srovnávací informace v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS nemusí být v souladu se standardem IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* nebo s doplněnou verzí standardu IFRS 9 vydanou v roce 2014), a to v rozsahu, v němž se zveřejnění vyžadované podle IFRS 7 vztahuje k položkám spadajícím do rozsahu působnosti IFRS 9. U takových účetních jednotek znamenají odkazy na „datum přechodu k IFRS“ pouze v případě IFRS 7 a IFRS 9 (2014) začátek prvního vykazovaného období podle IFRS.
- E2 Účetní jednotka, která se v prvním roce přechodu rozhodne prezentovat srovnávací informace, které nejsou ve shodě s IFRS 7 a doplněnou verzí standardu IFRS 9 (vydanou v roce 2014):
- a) na srovnávací informace o položkách spadajících do rozsahu působnosti IFRS 9 uplatní požadavky svých předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad místo požadavků IFRS 9;
 - b) zveřejní tuto skutečnost spolu se základnou použitou k přípravě těchto informací;
 - c) zachází s veškerými úpravami mezi výkazem o finanční pozici k datu vykazování srovnávacího období (tj. výkazem o finanční pozici, který zahrnuje srovnávací informace podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad) a výkazem o finanční pozici k počátku prvního vykazovaného období podle IFRS (tj. první období, které zahrnuje informace, které jsou v souladu s IFRS 7 a s doplněnou verzí IFRS 9 (vydanou v roce 2014), jako s úpravami vzniklými ze změny v účetních pravidlech, a zveřejní informace požadované odst. 28 písm. a) až e) a písm. f) bod i) standardu IAS 8. Ustanovení odst. 28 písm. f) bodu i) se použije pouze na částky prezentované ve výkazu o finanční pozici k datu vykazování srovnávacího období;
 - d) použije odst. 17 písm. c) IAS 1, aby poskytla další zveřejnění v případech, kdy soulad se specifickými požadavky IFRS je nedostatečný k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, jiných událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky.

E3–E7 [zrušeny]

Nejistota týkající se daní ze zisku

- E8 Prvouzivatel, u něhož datum přechodu na IFRS nastalo před 1. červencem 2017, se může rozhodnout nezohlednit použití IFRIC 23 *Nejistota týkající se daní ze zisku* ve srovnávacích informacích ve své první účetní závěrce podle IFRS. Účetní jednotka, která se tak rozhodne, uzná kumulativní dopad použití IFRIC 23 jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné složky vlastního kapitálu, dle potřeby) na začátku prvního období vykazovaného podle IFRS.

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 hospodářského výsledku 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 použije tento IFRS při účtování veškerých úhrad vázaných na akcie bez ohledu na to, zda účetní jednotka dokáže nebo nedokáže konkrétně identifikovat některé nebo všechno zboží nebo služby, a to včetně:

- a) *úhrad vázaných na akcie vypořádaných kapitálovými nástroji*;
- b) *úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti* a
- c) transakcí, při nichž účetní jednotka obdrží nebo získá zboží nebo služby a podmínky dohody umožní buď účetní jednotce, nebo dodavateli tohoto zboží nebo služeb, aby si vybrali, zda účetní jednotka transakci vypořádá v hotovosti (nebo jinými aktivy), nebo vydáním kapitálových nástrojů,

s výjimkou uvedenou v odstavcích 3A–6. Při neexistenci specificky identifikovatelného zboží nebo služby mohou jiné okolnosti naznačit, že zboží nebo služby byly (nebo budou) obdrženy, a v takovém případě se rovněž použije tento IFRS.

- 3 [zrušen]

- 3A Úhrady vázané na akcie mohou být vypořádány jinou účetní jednotkou ve skupině (nebo akcionářem kterékoli účetní jednotky ve skupině) z pověření účetní jednotky, která obdrží nebo získá zboží nebo služby. Odstavec 2 se vztahuje rovněž na účetní jednotku, která

- a) obdrží zboží nebo služby, jestliže má jiná účetní jednotka v téže skupině (nebo akcionář kterékoli účetní jednotky ve skupině) závazek vypořádat transakci úhradou vázanou na akcie, nebo
- b) má závazek vypořádat transakci úhradou vázanou na akcie, jestliže zboží nebo služby obdrží jiná účetní jednotka v téže skupině,

nejedná-li se jednoznačně o transakci za jiným účelem, než je platba za zboží nebo služby dodané účetní jednotce, která je obdrží.

- 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 dodatečně 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 IFRS na transakce, při nichž pořizuje zboží jako součást čistých aktiv nabytých při podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje standard IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění revize z roku 2008), při podnikové kombinaci mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou tak, jak ji popisují odstavce B1–B4 standardu IFRS 3, nebo při vložení podniku při založení společného podniku, na který se vztahuje standard IFRS 11 *Společná ujednání*. Z tohoto důvodu kapitálové nástroje emitované v rámci podnikové kombinace výměnou za ovládnutí nabývaného podniku nespádají 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 dohod o úhradách akciemi z důvodu podnikové kombinace nebo jiné restrukturalizace jednotky se budou posuzovat v souladu s tímto IFRS. IFRS 3 poskytuje návod k určení, zdali kapitálové nástroje vydané při podnikové kombinaci jsou součástí protihodnoty poskytované výměnou za ovládnutí nabývaného podniku (a jsou tedy v rozsahu IFRS 3) nebo jsou náhradou za pokračující služby, které budou uznány v období po kombinaci (a jsou tedy v rozsahu tohoto IFRS).

- 6 Tento standard se nevztahuje na transakce s úhradou vázanou na akcie, při nichž účetní jednotka obdrží nebo pořídí zboží nebo služby na základě smlouvy v rozsahu působnosti odstavců 8–10 IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (ve znění novely z roku 2003)¹ nebo odstavců 2.4–2.7 IFRS 9 *Finanční nástroje*.

¹ Název IAS 32 byl změněn v roce 2005.

- 6A Tento IFRS používá termín „reálná hodnota“ způsobem, který se v některých ohledech liší od definice reálné hodnoty v IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*. Při aplikaci IFRS 2 proto účetní jednotka oceňuje reálnou hodnotou v souladu s tímto IFRS, nikoli s IFRS 13.

UZNÁVÁNÍ

- 7 Účetní jednotka uzná zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při transakci s úhradou vázanou na akcie v okamžiku, kdy obdrží zboží nebo přijme služby. Účetní jednotka uzná 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 uznání aktiva, budou uznány jako náklad.
- 9 Náklady obvykle vznikají při spotřebě zboží nebo služeb. Například služby jsou typicky spotřebovávány okamžitě a v takovém případě se uznají 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 uznají až v okamžiku, když se zboží spotřebuje nebo prodá. Někdy je však nutné uznat náklad předtím, než dojde ke spotřebě nebo prodeji zboží nebo služeb, protože tyto nesplní požadavky na uznání 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 uznáno 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 na¹ 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 prémie, 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.
- 13A Zejména pokud se zdá, že identifikovatelné plnění (pokud existuje) obdržené účetní jednotkou je nižší než reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů nebo vzniklého závazku, naznačuje zpravidla tato situace, že účetní jednotka obdržela (nebo obdrží) jiné plnění (tj. neidentifikovatelné zboží nebo služby). Účetní jednotka ocení obdržené identifikovatelné zboží nebo služby v souladu s tímto IFRS.

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.

Účetní jednotka ocení neidentifikovatelné zboží nebo služby, které byly obdrženy (nebo které mají být obdrženy), jako rozdíl mezi reálnou hodnotou úhrady vázané na akcie a reálnou hodnotou identifikovatelného zboží nebo služeb, které byly obdrženy (nebo které mají být obdrženy). Účetní jednotka ocení obdržené neidentifikovatelné zboží nebo služby k datu poskytnutí. U transakcí vyřádaných v hotovosti však bude závazek přeceněn na konci každého účetního období, dokud není vyřádan v souladu s odstavci 30–33.

Transakce, při nichž účetní jednotka přijímá služby

- 14 Jestliže se poskytnuté kapitálové nástroje *převědou* na druhou smluvní stranu okamžitě, nepožaduje se, aby druhá smluvní strana dovršila stanovené období, během kterého musí dodávat služby, aby získala bezpodmínečný nárok 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 protistraně, dokud tato nedovrší stanovené období, po které musí dodávat služby, má se za to, že služby, jež má protistrana poskytnout jako protihodnotu za tyto kapitálové nástroje, budou přijaty v budoucnosti, a to během *rozhodného období*. Účetní jednotka vykazuje tyto služby postupně, jak je protistrana 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 jestliže se délka rozhodného období mění v závislosti na tom, kdy bude tato výkonnostní podmínka splněna, má se za to, 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 Poskytnutí kapitálových nástrojů může být podmíněno splněním smluvně sjednaných rozhodných podmínek. Například poskytnutí akcií nebo akciových opcí zaměstnanci 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, které nejsou tržními podmínkami, berou při stanovení počtu kapitálových nástrojů zahrnutých do ocenění objemu transakce, takže v konečném efektu bude částka uznána za přijaté zboží a služby jako protihodnota poskytnutých kapitálových nástrojů odpovídat počtu kapitálových nástrojů, které jsou ke konci rozhodného období druhé smluvní straně skutečně přiděleny. Z toho důvodu nebude – z kumulativního pohledu – uznána žádná částka za přijaté zboží nebo služby, jestliže poskytnuté kapitálové nástroje nakonec nebudou druhé smluvní straně přiděleny z důvodu nesplnění *rozhodné*

podmínky, která není tržní podmínkou, například tehdy, jestliže druhá smluvní strana nedodrží stanovené období setrvání v pracovním poměru nebo nesplní některou výkonnostní podmínku; další požadavky upravuje odstavec 21.

- 20 Podle požadavků odstavce 19 uzná 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 uzná 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 podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami

- 21A Podobně jako v případě rozhodných podmínek musí účetní jednotka brát při odhadu reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů v úvahu i podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami. Tedy, poskytují-li se kapitálové nástroje vázané podmínkami, které nejsou rozhodnými, uzná účetní jednotka zboží a služby přijaté od druhé smluvní strany, jež splňuje všechny rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami (např. služby přijaté od zaměstnanců, kteří zůstávají v pracovním poměru po jisté období), bez ohledu na to, zda jsou podmínky, které nejsou rozhodnými, splněny, 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 uznání 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 uznanou 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 uznala transfery v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné složky 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:

- 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 výkazu o finanční pozici a ke dni konečného vypořádání s tím, že všechny změny vnitřní hodnoty se uznají do hospodářského výsledku. 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);
- uzná 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 uzná 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. Uznaná 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 vyjme částku uznanou 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 uzná částku, která by byla jinak uznána 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 uzná 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 uzná 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 uzná 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 Jsou-li poskytnuté kapitálové nástroje zrušeny či vypořádány během rozhodného období (nejde-li o zrušení ve formě propadnutí z důvodu nesplnění rozhodných podmínek):

- a) účetní jednotka zaúčtuje zrušení nebo vypořádání jako urychlení převodu nástrojů na druhou smluvní stranu, a proto okamžitě uzná částku, která by byla jinak uznána 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 uzná jako náklad. Pokud však smlouva o úhradě vázané na akcie obsahovala závazkovou složku, účetní jednotka ji nejprve přecení na reálnou hodnotu k okamžiku zrušení či vypořádání. Dojde-li k jakémukoli platbě, jež vypořádává závazkovou složku, je tato platba zaúčtována jako zánik závazku;
- 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 snižena 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.

28A Jestliže účetní jednotka nebo druhá smluvní strana mají právo zvolit si, zda splní podmínku, jež není rozhodnou podmínkou, účetní jednotka zachytí nesplnění této podmínky ze své strany či nesplnění této podmínky druhou smluvní stranou během rozhodného období jako zrušení poskytnutých 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 uzná jako náklad.

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE VYPOŘÁDANÉ V HOTOVOSTI

30 **V případě úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti ocení účetní jednotka nabyté zboží nebo služby a související závazek reálnou hodnotou závazku, s výhradou požadavků dle odstavců**

31 až 33D. Dokud není závazek vypořádán, účetní jednotka přeceňuje závazek na reálnou hodnotu ke konci každého vykazovaného období a k datu vypořádání s tím, že veškeré změny reálné hodnoty se uznají do hospodářského výsledku příslušného období.

- 31 Účetní jednotka například může poskytnout zaměstnancům v rámci jejich odměn za práci práva na podíl z růstu akcií (*share appreciation rights*). 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. Alternativně může účetní jednotka 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. Tyto dohody jsou příklady transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti. Pro ilustraci některých požadavků v odstavcích 32 až 33D jsou použita práva na podíl z růstu akcií; požadavky v uvedených odstavcích se však vztahují na všechny transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti.
- 32 Účetní jednotka uzná přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby v okamžiku, kdy zaměstnanci poskytnou 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 uzná 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 uzná přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby postupně tak, jak zaměstnanci během tohoto období poskytují své služby.
- 33 Závazek se ocení při prvním vykazání a dále na konci každého vykazovaného období až do jeho vypořádání reálnou hodnotou práva na podíl z růstu akcií za použití opčního oceňovacího modelu s tím, že je třeba brát v úvahu podmínky, za nichž byla práva na podíl z růstu akcií poskytnuta, a též rozsah, v jakém zaměstnanci k příslušnému dni již své služby dodali – s výhradou požadavků odstavců 33A až 33D. Účetní jednotka může změnit podmínky, za nichž se poskytuje úhrada vázaná na akcie vypořádaná v hotovosti. Pokyny pro změnu transakce s úhradou vázanou na akcie, kterou se mění její klasifikace z úhrady vypořádané v hotovosti na úhradu vypořádanou kapitálovými nástroji, jsou uvedeny v odstavcích B44A až B44C v dodatku B.

Pravidla pro rozhodné podmínky a pro podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami

- 33A Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná v hotovosti může být podmíněna splněním smluvně stanovených rozhodných podmínek. 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 odhadu reálné hodnoty úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti neberou v úvahu. Rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami, se však zohlední tak, že se přizpůsobí počet přiznaných nároků zahrnutých do ocenění závazku vyplývajícího z transakce.
- 33B V zájmu uplatnění požadavků uvedených v odstavci 33A uzná účetní jednotka částku za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období. Uvedená částka musí být založena na nejlepším dostupném odhadu počtu přiznaných nároků, jejichž přidělení druhé smluvní straně se očekává. Pokud to bude nutné, účetní jednotka reviduje tento odhad, jestliže následně informace naznačí, že počet přiznaných nároků, jejichž přidělení druhé smluvní straně se očekává, se liší od předchozích odhadů. K datu vzniku nároku účetní jednotka upraví tento odhad tak, aby se rovnal počtu přiznaných nároků, které byly nakonec skutečně druhé smluvní straně přiděleny.
- 33C Tržní podmínky, například cílová cena akcie, kterou je přidělení (nebo realizovatelnost) druhé smluvní straně podmíněno, jakož i podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami, budou zohledněny při odhadu reálné hodnoty úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti a při přecenění reálné hodnoty na konci každého vykazovaného období a k datu vypořádání.
- 33D V důsledku použití odstavců 30 až 33C se kumulovaná částka v konečném důsledku uznaná za přijaté zboží a služby jako protihodnota za úhradu vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti rovná vyplacené hotovosti.

TRANSAKCE S ÚHRADOU VÁZANOU NA AKCIE V PŘÍPADĚ VYPOŘÁDÁNÍ NA ČISTÉM ZÁKLADĚ PRO ÚČELY POVINNOSTI VYPOŘÁDÁNÍ SRÁŽKOVÉ DANĚ

- 33E Daňové právní předpisy mohou uložit účetní jednotce povinnost provést srážku částky pro účely daňové povinnosti zaměstnance související s úhradou vázanou na akcie a převést jménem zaměstnance tuto částku, obvykle v hotovosti, správci daně. Ke splnění této povinnosti mohou podmínky dohody o úhradě vázané na akcie povolit nebo vyžadovat, aby účetní jednotka zadržela počet kapitálových nástrojů rovný peněžní hodnotě zaměstnancovy daňové povinnosti z celkového počtu kapitálových nástrojů, které by jinak byly vydány zaměstnanci při výkonu (nebo přidělení druhé smluvní straně) úhrady vázané na akcie (tj. dohoda o úhradě vázané na akcie má znak „vypořádání na čistém základě“).

- 33F Jako výjimka z požadavků stanovených v odstavci 34 se transakce popsaná v odstavci 33E klasifikuje celá jako úhrada vázaná na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji, pokud by byla takto klasifikována při neexistenci tohoto znaku vypořádání na čistém základě.
- 33G Účetní jednotka použije odstavec 29 tohoto standardu k zaúčtování zadržení akcií určeného k financování platby správci daně v souvislosti se zaměstnancovou daňovou povinností související s úhradou vázanou na akcie. Platba se tudíž zaúčtuje jako snížení vlastního kapitálu ve výši zadržených akcií, s výjimkou částky, o kterou platba přesáhne reálnou hodnotu zadržených kapitálových nástrojů k datu vypořádání na čistém základě.
- 33H Výjimka v odstavci 33F se nepoužije na:
- a) dohodu o úhradě vázané na akcie se znakem vypořádání na čistém základě, u které účetní jednotka nemá podle daňových právních předpisů povinnost provést srážku určité částky na zaměstnancovou daňovou povinnost spojenou s uvedenou úhradou vázanou na akcie, nebo
 - b) kapitálové nástroje, které účetní jednotka zadrží nad rámec zaměstnancovy daňové povinnosti související s úhradou vázanou na akcie (tj. účetní jednotka zadržela objem akcií, který přesahuje peněžní hodnotu zaměstnancovy daňové povinnosti). Takové nadměrně zadržené akce se zaúčtují jako úhrada vázaná na akcie vypořádaná v hotovosti, pokud je tato částka zaměstnanci vyplacena v hotovosti (nebo v jiných aktivech).

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 složky 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 vypořádaná v hotovosti¹ nebo emisí kapitálových nástrojů, vydala tak kombinovaný finanční nástroj, který obsahuje závazkovou složku (tj. právo druhé smluvní strany žádat platbu v hotovosti) a kapitálovou složku (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 složku kombinovaného finančního nástroje jako rozdíl mezi reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb a reálnou hodnotou závazkové složky, 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 složky a poté stanoví reálnou hodnotu kapitálové složky 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 složek. 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 složky nula a reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je stejná jako reálná hodnota závazkové složky. A naopak, jestliže jsou reálné hodnoty alternativ vypořádání různé, reálná hodnota kapitálové složky bude obvykle vyšší než nula. V tomto případě bude reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje vyšší než reálná hodnota závazkové složky.
- 38 Účetní jednotka bude účtovat samostatně o zboží nebo službách přijatých nebo nabytých proti jedné a proti druhé složce kombinovaného finančního nástroje. V případě závazkové složky uzná 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 složky (existuje-li) uzná účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a souvztažně 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.

¹ V odstavcích 35–43 zahrnují všechny odkazy na hotovost též ostatní aktiva účetní jednotky.

- 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 uznána, 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 uznala transfery v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné složky 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 složky 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, uzná 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 zaplacená – podle toho, o který případ se jedná.

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE MEZI ÚČETNÍMI JEDNOTKAMI VE SKUPINĚ (ZMĚNY Z ROKU 2009)

- 43A V případě úhrad vázaných na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, ocení ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce obdržené zboží nebo služby jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji nebo vypořádanou v hotovosti, a to na základě posouzení:
- a) povahy poskytnutých plnění a
 - b) vlastních práv a povinností.
- Částka uznaná účetní jednotkou, která obdrží zboží nebo služby, se může lišit od částky uznané konsolidovanou skupinou nebo jinou účetní jednotkou ve skupině vypořádávající transakci s úhradou vázanou na akcie.
- 43B Účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, ocení obdržené zboží nebo služby jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji, pokud:
- a) poskytnutá plnění jsou jejími vlastními kapitálovými nástroji, nebo
 - b) účetní jednotka nemá žádný závazek vypořádat transakci úhradou vázanou na akcie.
- Účetní jednotka následně přecení tuto úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji pouze s ohledem na změny netržních rozhodných podmínek v souladu s odstavci 19–21. Ve všech ostatních případech ocení účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, obdržené zboží nebo služby jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti.
- 43C Účetní jednotka, která vypořádává úhradu vázanou na akcie v případě, že zboží nebo služby obdrží jiná účetní jednotka ve skupině, uzná transakci jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji pouze v případě, je-li vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky. V opačném případě je transakce uznána jako úhrada vázaná na akcie vypořádaná v hotovosti.
- 43D Některé transakce ve skupině zahrnují dohody o proplacení, podle nichž musí jedna účetní jednotka ve skupině zaplatit jiné účetní jednotce ve skupině za poskytnutí úhrad vázaných na akcie dodavatelům zboží nebo služeb. V těchto případech účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, zaúčtuje transakci s úhradou vázanou na akcie v souladu s odstavcem 43B bez ohledu na dohody o proplacení v rámci skupiny.

ZVEŘEJNĚNÍ

44 Účetní jednotka zveřejní informace, jež umožní uživatelům účetní závěrky porozumět podstatě a rozsahu smluv o úhradách vázaných na akcie, které existovaly během účetního období.

45 K naplnění zásady 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 obecné zásady odstavce 44 nutné zveřejnit každou smlouvu zvlášť;
- b) počet a vážený průměr realizačních cen akciových opcí pro každou z následujících kategorií opcí:
 - i) opce trvající 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 trvající 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 trvaly 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 trvající 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 účetní závěrky 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 nepřímou, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, v zájmu naplnění zásady 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 účetní závěrky porozumět dopadu úhrad vázaných na akcie na hospodářský výsledek účetní jednotky v daném období a na její finanční pozici.**
- 51 K naplnění zásady odstavce 50 zveřejní účetní jednotka přinejmenším následující informace:
- a) celkové náklady uznané za dané období plynoucí z transakcí o úhradách vázaných na akcie, v nichž přijaté zboží nebo služby nesplnily podmínky pro uznání jako aktiva, a byly tudíž okamžitě uznány 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 zásady formulované v odstavcích 44, 46 a 50, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace nezbytné k tomu, aby byly formulované zásady naplněny. Pokud například účetní jednotka klasifikovala některé transakce s úhradou vázanou na akcie jako vypořádané kapitálovými nástroji v souladu s odstavcem 33F, musí zveřejnit odhad částky, o níž očekává, že ji převede správci daně za účelem vypořádání zaměstnancovy daňové povinnosti, pokud je to nezbytné k informování uživatelů o dopadech na budoucí peněžní toky souvisejících s dohodou o úhradě vázané na akcie.

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 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 vykazování veškerých takových modifikací.
- 58 U závazků vyplynulých z úhrad akciemi, jež existovaly k datu účinnosti tohoto IFRS, bude jednotka aplikovat IFRS 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.
- 59A Účetní jednotka použije změny v odstavcích 30 až 31, 33 až 33H, B44A až B44C, jak je stanoveno níže. Minulá období nesmí být účetně přepracována.
- a) Změny v odstavcích B44 A až B44C se použijí pouze na změny, k nimž dojde v den nebo po dni, kdy účetní jednotka tyto změny použije poprvé.
 - b) Změny v odstavcích 30 až 31 a 33 až 33D se použijí na transakce s úhradou vázanou na akcie, které nejsou druhé smluvní straně přiděleny ke dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny, a na transakce s úhradou vázanou na akcie s datem poskytnutí ke dni nebo po dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny. U transakcí s úhradou vázanou na akcie, které nejsou druhé smluvní straně přiděleny, poskytnutých před datem, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny, přecení

účetní jednotka závazek k uvedenému datu a uzná dopad přecenění v počátečním stavu nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) vykazovaného období, v němž jsou tyto změny použity poprvé.

- c) Změny v odstavcích 33E až 33H a změna v odstavci 52 se použijí na transakce s úhradou vázanou na akcie, které nejsou druhé smluvní straně přiděleny (nebo jsou přiděleny, ale neprovedeny) ke dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny, a na transakce s úhradou vázanou na akcie s datem poskytnutí ke dni nebo po dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny. U transakcí s úhradou vázanou na akcie (nebo jejich částí), které nebyly druhé smluvní straně přiděleny (nebo druhé smluvní straně přiděleny byly, ale nebyly provedeny) a které byly dříve klasifikovány jako úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti, avšak nyní jsou v souladu se změnami klasifikovány jako vypořádané kapitálovými nástroji, účetní jednotka reklasifikuje účetní hodnotu závazku z úhrady vázané na akcie na vlastní kapitál k datu, k němuž poprvé použije změny.

- 59B Bez ohledu na požadavky stanovené v odstavci 59A může účetní jednotka použít změny v odstavci 63D zpětně, s výhradou přechodných ustanovení v odstavcích 53 až 59 tohoto standardu a v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* právě tehdy, je-li to možné bez zpětného pohledu. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro retrospektivní použití, musí tak učinit u všech změn provedených dokumentem *Klasifikace a oceňování transakcí s úhradou vázanou na akce* (Změny IFRS 2).

DATUM ÚČINNOSTI

- 60 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční 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.

- 61 Standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) a *Zdokonalení IFRS* vydaná v dubnu 2009 změnily odstavce 5. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.

- 62 Účetní jednotka použije následující novelizované znění retrospektivně v účetních obdobích počínajících 1. lednem 2009 nebo později:

- a) požadavky odstavce 21A na nakládání s podmínkami, které nejsou rozhodnými podmínkami;
- b) novelizované definice pojmu „udělit“ a „rozhodné podmínky“ v dodatku A;
- c) novely odstavců 28 a 28A týkající se zrušení poskytnutých nástrojů.

Dřívější použití je povoleno. Pokud je účetní jednotka použije tuto novelu v účetním období počínajícím před 1. lednem 2009, pak tuto skutečnost zveřejní.

- 63 Účetní jednotka použije níže uvedené změny provedené dokumentem *Úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti v rámci skupiny* vydaným v červnu 2009 zpětně, s výhradou přechodných ustanovení v odstavcích 53 až 59, v souladu s IAS 8 pro roční období začínající 1. ledna 2010 nebo později:

- a) změny odstavce 2, zrušení odstavce 3 a vložení odstavců 3A a 43A–43D a odstavců B45, B47, B50, B54, B56–B58 a B60 v dodatku B s ohledem na účtování transakcí mezi účetními jednotkami ve skupině;
- b) revidované definice v dodatku A týkající se těchto výrazů:
 - transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti,
 - transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji,
 - dohoda o úhradách vázaných na akcie a
 - transakce s úhradou vázanou na akcie.

Nejsou-li k dispozici informace potřebné pro retrospektivní aplikaci, účetní jednotka ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce zohlední částky dříve uznané v konsolidované účetní závěrce skupiny. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající přede dnem 1. ledna 2010, tuto skutečnost zveřejní.

- 63A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavec 5 a dodatek A. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

- 63B Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 15 a 19. V dodatku A byly změněny definice pojmů „rozhodné podmínky“ a „tržní podmínka“ a byly vloženy definice pojmů „výkonnostní podmínka“ a „podmínka služby“. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně pro transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie, u nichž je den poskytnutí 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

- 63C IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.
- 63D Dokumentem *Klasifikace a oceňování transakcí s úhradou vázanou na akcie* (Změny IFRS 2) vydaným v červnu 2016 byly změněny odstavce 19, 30 až 31, 33, 52 a 63 a vloženy nové odstavce 33A až 33H, 59A až 59B, 63D a B44A až B44C a související nadpisy. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.
- 63E Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byla změněna poznámka pod čarou k definici kapitálového nástroje v dodatku A. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změny IAS 2 retrospektivně, s výhradou přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 53–59 tohoto standardu, v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změny IFRS 2 odkazem na odstavce 23–28, 50–53 a 54F standardu IAS 8.

ZRUŠENÍ INTERPRETACÍ

- 64 Dokument *Úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti v rámci skupiny* vydaný v červnu 2009 nahrazuje IFRIC 8 *Působnost IFRS 2* a IFRIC 11 *IFRS 2 – Transakce s vlastními akciemi a s akciemi ve skupině*. Změny provedené ve zmíněném dokumentu začleňovaly předchozí požadavky stanovené v IFRIC 8 a IFRIC 11 takto:
- a) novelizovaný odstavec 2 a vložený odstavec 13A s ohledem na účtování transakcí, při nichž účetní jednotka nemůže identifikovat specificky některé nebo všechno obdržené zboží nebo služby. Tyto požadavky byly účinné pro roční období počínající dne 1. května 2006 nebo později;
 - b) vložené odstavce B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 a B61 v dodatku B s ohledem na účtování transakcí mezi účetními jednotkami ve skupině. Tyto požadavky byly účinné pro roční období počínající dne 1. března 2007 nebo později.
- Tyto požadavky byly uplatňovány zpětně v souladu s požadavky IAS 8 s výhradou přechodných ustanovení v IFRS 2.

Dodatek A
Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto IFRS.

Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná v hotovosti	Transakce s úhradou vázanou na akcie , při níž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby proti závazku poskytnout dodavateli tohoto zboží nebo služeb hotovost nebo jiná aktiva v částkách, jejichž výše se odvíjí od ceny (nebo hodnoty) kapitálových nástrojů (včetně akcií nebo akciových opcí) účetní jednotky nebo jiné účetní jednotky ve skupině.
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 vypořádaná kapitálovými nástroji	Transakce s úhradou vázanou na akcie , při níž účetní jednotka a) obdrží zboží nebo služby jako protiplnění za své vlastní kapitálové nástroje (včetně akcií nebo akciových opcí), nebo b) obdrží zboží nebo služby, ale nemá žádný závazek vypořádat transakci s dodavatelem.
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

¹ Dokument *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví* vydaný v roce 2018 definuje závazek jako stávající povinnost účetní jednotky převést ekonomický zdroj v důsledku minulých událostí.

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 MJ¹ k akci, jejíž reálná hodnota činí 20 MJ, je 5 MJ.

Tržní podmínka

Výkonnostní podmínka, na níž závisí realizační cena, převod nebo realizovatelnost **kapitálového nástroje** a která souvisí s tržní cenou (nebo hodnotou) **kapitálových nástrojů** účetní jednotky (nebo kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny), např.:

- a) dosáhnout určité ceny akcií nebo určité výše **vnitřní hodnoty akciové opce** nebo
- b) dosáhnout konkrétního cíle, který je založen na tržní ceně (nebo hodnotě) **kapitálových nástrojů** účetní jednotky (nebo kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny) vzhledem k vývoji indexu tržních cen **kapitálových nástrojů** jiných účetních jednotek.

Tržní podmínka vyžaduje, aby protistrana dokončila dané období poskytování služby (tj. **podmínka služby**); požadavek na službu může být explicitní nebo implicitní.

Datum ocenění

Datum, k němuž je stanovena **reálná hodnota** poskytnutých kapitálových nástrojů 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.

Výkonnostní podmínka

Rozhodná podmínka, která vyžaduje:

- a) aby protistrana dokončila dané období poskytování služby (tj. **podmínka služby**); požadavek na službu může být explicitní nebo implicitní, a
- b) naplnit výkonnostní cíle během poskytování služby požadované v písmenu a) protistranou.

¹ V rámci tohoto dodatku jsou peněžní částky denominovány v „měnových jednotkách“ (MJ).

Období pro dosažení výkonnostních cílů:

- a) nesmí přesahovat konec období poskytování služby a
- b) může začít před začátkem období poskytování služby za podmínky, že počáteční datum pro výkonnostní cíl není stanoveno podstatně před zahájením období poskytování služby.

Výkonnostní cíl je definován odkazem na:

- a) vlastní úkony (nebo činnosti) účetní jednotky nebo úkony nebo činnosti jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny (tj. netržní podmínka) nebo
- b) cenu (nebo hodnotu) **kapitálových nástrojů** účetní jednotky nebo kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny (včetně akcií nebo **akciových opcí**) (tj. **tržní podmínka**).

Výkonnostní cíl se může vztahovat buď k výkonnosti účetní jednotky jako celku nebo k některé části účetní jednotky (nebo části skupiny), např. divizi nebo jednotlivému zaměstnanci.

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.

Obnovovací opce

Nová **akciová opce** poskytnutá v situaci, kdy držitel dříve poskytnuté akciové opce uhradí realizační cenu akciemi účetní jednotky.

Podmínka služby

Rozhodná podmínka, která vyžaduje, aby protistrana dokončila specifikované období poskytování služby, po které jsou účetní jednotce služby poskytovány. Jestliže protistrana bez ohledu na důvod přestane během **rozhodného období** poskytovat službu, tuto podmínku nesplnila. Podmínka služby nevyžaduje splnění výkonnostního cíle.

Dohoda o úhradě vázané na akcie

Dohoda mezi účetní jednotkou (nebo jinou účetní jednotkou ve skupině¹ nebo akcionářem jakékoli účetní jednotky ve skupině) a druhou smluvní stranou (včetně zaměstnance), podle níž je druhá smluvní strana oprávněna obdržet

- a) hotovost nebo jiná aktiva účetní jednotky ve výši, jež se odvíjí od ceny (nebo hodnoty) **kapitálových nástrojů** (včetně akcií nebo **akciových opcí**) účetní jednotky nebo jiné účetní jednotky ve skupině, nebo
- b) **kapitálové nástroje** (včetně akcií nebo **akciových opcí**) účetní jednotky nebo jiné účetní jednotky ve skupině,

¹

„Skupina“ je v dodatku A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* vymezena jako „mateřský podnik a jeho dceřiný podnik“ z hlediska nejvyššího mateřského podniku vykazující účetní jednotky.

a to za předpokladu, že budou splněny případné sjednané **rozhodné podmínky**.

Transakce s úhradou vázanou na akcie	Transakce, při níž: a) účetní jednotka obdrží zboží nebo služby od dodavatele tohoto zboží nebo služeb (včetně zaměstnance) v rámci dohody o úhradě vázané na akcie, nebo b) účetní jednotce vznikne závazek vypořádat transakci s dodavatelem v rámci dohody o úhradě vázané na akcie v případě, kdy toto zboží nebo služby obdrží jiná účetní jednotka ve skupině.
Akciová opce	Kontrakt, který zakládá právo, nikoli však povinnost, získat akcie účetní jednotky za stanovenou nebo určitelnou cenu během sjednaného časového období.
Udělení druhé smluvní straně	Získání nároku. Na základě smlouvy o úhradě vázané na akcie se druhé smluvní straně přiznává nárok obdržet peníze, jiná aktiva či kapitálové nástroje účetní jednotky v okamžiku, kdy nárok druhé smluvní strany již není nadále podmíněn splněním žádných rozhodných podmínek .
Rozhodné podmínky	Podmínka, která určuje, zda účetní jednotka obdržela služby, které zakládají protistraně nárok na obdržení peněz, jiných aktiv či kapitálových nástrojů účetní jednotky, v rámci smlouvy o úhradě vázané na akcie . Rozhodnou podmínkou je buď podmínka služby , nebo výkonnostní podmínka .
Rozhodné období	Období, během něhož má dojít k naplnění veškerých stanovených rozhodných podmínek sjednaných ve smlouvě o úhradě vázané na akcie .

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 restriktce, jež existují během rozhodného období, nebudou při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií ke dni poskytnutí brány v úvahu, neboť tyto restriktce 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 volatilítě, 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 podstatně 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 volilitě 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 trvaly 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 života opce; její hodnota se zvyšuje klesajícím tempem zároveň s prodlužováním doby života. 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 výrazně 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. $100 \text{ MJ} \times e^{-0,18}$) a 152,20 MJ (tj. $100 \text{ MJ} \times e^{0,42}$) 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 dosažené během týdne, avšak neměla by používat uzavírací cenu za jeden týden 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 procentuálním dividendovým výnosem. Modely však lze modifikovat, aby pracovaly s očekávanou částkou dividend a nikoliv s procentuálně vyjádřeným výnosem. Účetní jednotka pak může použít buď očekávaný procentuální 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 jejím držiteli. Tyto akcie získá od současných akcionářů. A proto realizace obchodovaných akciových opcí nemá žádný ředící 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 ředící efekt nemá.
- B40 Zda má toto ředění podstatný 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 ředící 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 ředící 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 uznat 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 uznat 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:
- 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 uznané 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 uznané 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 uzná během zbývajících částí původního rozhodného období. Pokud dojde k modifikaci po datu, kdy byly nástroje převedeny na druhou smluvní stranu, dodatečně poskytnutá reálná hodnota se uzná 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;
 - a podobně, jestliže modifikace zvýší počet poskytnutých kapitálových nástrojů, účetní jednotka zahrne reálnou hodnotu dodatečně poskytnutých kapitálových nástrojů oceněných ke dni modifikace do částky uznané 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 uznané za přijaté služby během období ode dne modifikace až do data, kdy se dodatečné kapitálové nástroje převádějí na druhou smluvní stranu, a to vedle částky stanovené na základě reálné hodnoty původně poskytnutých kapitálových nástrojů k datu jejich poskytnutí, která se uzná během zbývajících částí 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 uznávat 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.

Zaúčtování změny transakce s úhradou vázanou na akcie, kterou se mění její klasifikace z úhrady vypořádané v hotovosti na úhradu vypořádanou kapitálovými nástroji

B44A Změní-li se podmínky transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti tak, že se stane transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji, zaúčtuje se transakce jako taková (tj. jako transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji) ode dne změny. Konkrétně:

- a) transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji je oceněna na základě reálné hodnoty kapitálových nástrojů poskytnutých k datu změny. Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji je uznána ve vlastním kapitálu k datu změny v rozsahu, v němž byly obdrženy zboží nebo služby;
- b) závazek z transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti k datu změny je k uvedenému datu vyňat;
- c) případný rozdíl mezi účetní hodnotou vyňatou ze závazku a hodnotou vlastního kapitálu uznanou k datu změny je okamžitě uznán v hospodářském výsledku.

B44B Jestliže se v důsledku změny rozhodné období prodlouží či zkrátí, zohlední použití požadavků uvedených v odstavci B44A změnu rozhodného období. Požadavky uvedené v odstavci B44A se použijí, i když ke změně dojde po uplynutí rozhodného období.

B44C Transakce s úhradou vázanou na akce vypořádaná v hotovosti může být zrušena či vypořádaná (na rozdíl od transakce zrušené propadnutím z důvodu nesplnění rozhodných podmínek). Jsou-li poskytnuty kapitálové nástroje a účetní jednotka je k datu poskytnutí identifikuje jako náhradu za zrušenou úhradu vázanou akci vypořádanou v hotovosti, použije účetní jednotka odstavce B44A a B44B.

Úhrady vázané na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině (změny z roku 2009)

B45 Odstavce 43A–43C se zabývají účtováním úhrad vázaných na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině v samostatné nebo individuální účetní závěrce každé účetní jednotky. Odstavce B46–B61 pojednávají o způsobu uplatňování požadavků v odstavcích 43A–43C. Jak je uvedeno v odstavci 43D, k úhradám vázaným na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině může dojít z různých důvodů v závislosti na skutečnostech a okolnostech. Tato interpretace proto není vyčerpávající a předpokládá, že pokud účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, nemá žádný závazek vypořádat transakci, představuje tato transakce kapitálový příspěvek mateřské společnosti pro dceřinou společnost bez ohledu na případné dohody o proplacení v rámci skupiny.

B46 Ačkoli se níže uvedený text zaměřuje na transakce se zaměstnanci, vztahuje se rovněž na obdobné transakce s úhradou vázanou na akcie s dodavatelí zboží nebo služeb jinými než zaměstnanci. Dohoda mezi mateřskou společností a její dceřinou společností může vyžadovat, aby dceřiná společnost zaplatila mateřské společnosti za poskytnutí kapitálových nástrojů zaměstnancům. Níže uvedené pojednání se nezabývá způsobem zúčtování takovéto dohody o proplacení v rámci skupiny.

B47 V transakcích s úhradou vázanou na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině se obvykle objevují čtyři otázky. Pro usnadnění se níže uvedené příklady zabývají těmito otázkami z hlediska mateřské společnosti a její dceřiné společnosti.

Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se kapitálových nástrojů účetní jednotky

- B48 První otázkou je, zda by níže uvedené transakce týkající se kapitálových nástrojů účetní jednotky měly být v souladu s požadavky tohoto IFRS zaúčtovány jako transakce vypořádané kapitálovými nástroji nebo vypořádané v hotovosti:
- a) účetní jednotka poskytne svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje této 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 této účetní jednotky (např. akciové opce) a akcionáři účetní jednotky poskytnou potřebné kapitálové nástroje.
- B49 Účetní jednotka účtuje transakce s úhradou vázanou na akcie, při nichž obdrží služby jako protiplnění za své kapitálové nástroje, jako transakce vypořádané kapitálovými nástroji. Toto ustanovení se uplatní bez ohledu na to, zda se účetní jednotka rozhodne, nebo musí nakoupit tyto kapitálové nástroje od jiné 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.
- B50 Má-li akcionář závazek vypořádat transakci se zaměstnanci jednotky, do níž investoval, poskytné kapitálové nástroje jednotky, do níž investoval, a nikoli vlastní kapitálové nástroje. Pokud se jednotka, do níž investoval, nachází ve stejné skupině jako akcionář, akcionář v souladu s odstavcem 43C ocení svůj závazek ve své samostatné účetní závěrce podle požadavků vztahujících se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti a ve své konsolidované účetní závěrce podle požadavků vztahujících se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji.
- Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se kapitálových nástrojů mateřské společnosti*
- B51 Druhá otázka se zabývá transakcemi s úhradou vázanou na akcie mezi dvěma či více účetními jednotkami v téže skupině, které se týkají kapitálového nástroje jiné účetní jednotky ve skupině. Zaměstnancům dceřiné společnosti jsou například poskytnuta práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti jako protiplnění za služby poskytnuté dceřiné společnosti.
- B52 Druhá otázka se tudíž týká těchto dohod o úhradách vázaných na akcie:
- a) mateřská společnost přímo poskytne práva na své kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiné společnosti: mateřská společnost (nikoli dceřiná společnost) má povinnost poskytnout zaměstnancům dceřiné společnosti kapitálové nástroje a
 - b) dceřiná společnost poskytne svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti: dceřiná společnost má povinnost poskytnout svým zaměstnancům kapitálové nástroje.
- Mateřská společnost poskytne práva na své kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiné společnosti (odst. B 52 písm. a))*
- B53 Dceřiná společnost nemá povinnost poskytnout zaměstnancům dceřiné společnosti kapitálové nástroje mateřské společnosti. V souladu s odstavcem 43B proto dceřiná společnost ocení služby, které obdržela od svých zaměstnanců, v souladu s požadavky vztahujícími se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji a uzná odpovídající zvýšení vlastního kapitálu jako příspěvek mateřské společnosti.
- B54 Mateřská společnost má závazek vypořádat transakci se zaměstnanci dceřiné společnosti poskytnutím vlastních kapitálových nástrojů mateřské společnosti. V souladu s odstavcem 43C proto mateřská společnost ocení svůj závazek v souladu s požadavky vztahujícími se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji.
- Dceřiná společnost poskytne svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti (odst. B 52 písm. b))*
- B55 Jelikož dceřiná společnost nesplňuje žádnou z podmínek uvedených v odstavci 43B, zaúčtuje transakci se svými zaměstnanci jako vypořádanou v hotovosti. Tento požadavek platí bez ohledu na to, jak dceřiná společnost získá kapitálové nástroje ke splnění svých závazků vůči zaměstnancům.
- Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se úhrad zaměstnancům vypořádaných v hotovosti*
- B56 Třetí otázkou je to, jak má účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby od svých dodavatelů (včetně zaměstnanců), zaúčtovat dohody o úhradách vázaných na akcie, které jsou vypořádány v hotovosti, pokud samotná účetní jednotka nemá povinnost uskutečnit požadované platby svým dodavatelům. Vezměme například v úvahu níže uvedené dohody, podle nichž má mateřská společnost (nikoli samotná účetní jednotka) povinnost uskutečnit požadované platby v hotovosti zaměstnancům účetní jednotky:
- a) zaměstnanci účetní jednotky obdrží platby v hotovosti, které se odvíjí od ceny jejich kapitálových nástrojů;

b) zaměstnanci účetní jednotky obdrží platby v hotovosti, které se odvíjí od ceny kapitálových nástrojů mateřské společnosti.

B57 Dceřiná společnost nemá závazek vypořádat transakci se svými zaměstnanci. Dceřiná společnost proto zaúčtuje transakci se svými zaměstnanci jako vypořádanou kapitálovými nástroji a uzná odpovídající zvýšení vlastního kapitálu jako příspěvek mateřské společnosti. Dceřiná společnost následně přecení náklady transakce s ohledem na případné změny vyplývající z netržních rozhodných podmínek, které nebyly splněny v souladu s odstavci 19–21. To se liší od ocenění transakce v konsolidované účetní závěrce skupiny jako transakce vypořádané v hotovosti.

B58 Protože mateřská společnost má závazek vypořádat transakci se zaměstnanci a protiplateb je v hotovosti, mateřská společnost (a konsolidovaná skupina) ocení svůj závazek v souladu s požadavky vztahujícími se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti podle odstavce 43C.

Převod zaměstnanců mezi účetními jednotkami ve skupině

B59 Čtvrtá otázka se zabývá dohodami o úhradách vázaných na akcie v rámci skupiny, které se týkají zaměstnanců více než jedné účetní jednotky ve skupině. Mateřská společnost mohla například poskytnout práva na své kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiných společností za podmínky, že tito zaměstnanci splní stanovené období nepřetržitého zaměstnání ve skupině. 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. Nemají-li dceřiné společnosti závazek vypořádat transakci s úhradou vázanou na akcie se svými zaměstnanci, zaúčtují ji jako transakci vypořádanou kapitálovými nástroji. Každá dceřiná společnost ocení služby přijaté od zaměstnance reálnou hodnotou kapitálových nástrojů k datu, kdy mateřská společnost původně poskytla práva na tyto kapitálové nástroje, jak stanoví dodatek A, a poměrně k rozhodnému období, které zaměstnanec odsloužil u jednotlivých dceřiných společností.

B60 Má-li dceřiná společnost závazek vypořádat transakci se svými zaměstnanci kapitálovými nástroji mateřské společnosti, zaúčtuje transakci jako vypořádanou v hotovosti. Každá dceřiná společnost ocení obdržené služby reálnou hodnotou kapitálových nástrojů k datu poskytnutí poměrně k rozhodnému období, které zaměstnanec odsloužil u jednotlivých dceřiných společností. Každá dceřiná společnost mimoto uzná případnou změnu reálné hodnoty kapitálových nástrojů za období služby zaměstnance u jednotlivých dceřiných společností.

B61 Může se stát, že takový zaměstnanec poté, co bude převeden mezi účetními jednotkami ve skupině, nesplní rozhodnou podmínku, která není tržní podmínkou podle dodatku A, např. zaměstnanec opustí skupinu před splněním stanoveného období zaměstnání. Vzhledem k tomu, že rozhodnou podmínkou je zaměstnání ve skupině, upraví v tomto případě každá dceřiná společnost dříve uznanou částku ve vztahu ke službám přijatým od zaměstnance v souladu se zásadami v odstavci 19. Jestliže tedy práva na kapitálové nástroje poskytnutá mateřskou společností nebudou přidělena, protože zaměstnanec nesplnil jinou rozhodnou podmínku než tržní podmínku, nebude v účetní závěrce žádné účetní jednotky ve skupině na kumulativní bázi uznána za služby přijaté od uvedeného zaměstnance žádná částka.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 3

Podnikové kombinace

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je zvýšení relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti informací, které o *podnikové kombinaci* a jejích důsledcích vykazující účetní jednotka uvádí ve své účetní závěrce. Za tímto účelem tento standard stanovuje zásady a požadavky, které upravují, jak má *nabyvatel*:
- a) ve své účetní závěrce uznat a ocenit nabytá *identifikovatelná* aktiva, převzaté závazky a případný *nekontrolní podíl* v *nabývaném podniku*;
 - b) uznat a ocenit *goodwill* nabytý v podnikové kombinaci nebo přínos z výhodné koupě;
 - c) určit, jaké informace zveřejnit, aby uživatelům účetní závěrky umožnil posoudit podstatu a finanční důsledky podnikové kombinace.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Tento standard se vztahuje na transakci nebo jinou událost, která splňuje definici podnikové kombinace. Tento standard se nevztahuje na:
- a) vykazování vzniku společného ujednání v účetní závěrce samotného společného ujednání;
 - b) pořízení aktiva nebo skupiny aktiv, které netvoří *podnik*. V takových případech nabyvatel identifikuje a uzná jednotlivá nabytá identifikovatelná aktiva (včetně těch aktiv, která splňují definici a kritéria uznání pro *nehmotná aktiva* v IAS 38 *Nehmotná aktiva*) a převzaté závazky. Pořizovací náklady skupiny aktiv se alokují na jednotlivá identifikovatelná aktiva a závazky na základě jejich relativních *reálných hodnot* k datu pořízení. Při těchto transakcích či událostech nevzniká *goodwill*;
 - c) kombinace účetních jednotek nebo podniků pod společnou kontrolou (odstavce B1 až B4 obsahují související aplikační návodné postupy).
- 2A Požadavky tohoto standardu se nepoužijí na akvizici investice do dceřiného podniku, která musí být oceněna reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, prostřednictvím investiční jednotky, jak je definována v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*.

IDENTIFIKACE PODNIKOVÉ KOMBINACE

- 3 **Účetní jednotka rozhodne, zda určitá transakce či jiná událost je podnikovou kombinací, použitím definice obsažené v tomto standardu, která vyžaduje, aby nabytá aktiva a převzaté závazky tvořily podnik. Pokud nabytá aktiva podnik netvoří, účetní jednotka o transakci či jiné události účtuje jako o pořízení aktiva. Odstavce B5 až B12D obsahují návodné postupy pro identifikaci podnikové kombinace a definici podniku.**

METODA KOUPE

- 4 **Účetní jednotka zaúčtuje každou podnikovou kombinaci metodou koupě.**
- 5 Při použití metody koupě je třeba:
- a) určit nabyvatele;
 - b) určit *datum akvizice*;
 - c) uznat a ocenit nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případný nekontrolní podíl v nabývaném podniku a
 - d) uznat a ocenit *goodwill* nebo přínos z výhodné koupě.

Určení nabyvatele

- 6 **Při každé podnikové kombinaci musí být jedna z kombinujících účetních jednotek označena jako nabyvatel.**
- 7 Pokyny v IFRS 10 se použijí k určení nabyvatele – účetní jednotky, která nabývá *ovládání* jiné účetní jednotky, tj. nabývaného podniku. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit postupy podle IFRS 10, vezmou se v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.

Určení data akvizice

- 8 **Nabyvatel určí datum akvizice jako datum, ke kterému získá kontrolu nad nabývaným podnikem.**
- 9 Datem, ke kterému nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, je obvykle datum, ke kterému nabyvatel právoplatně převede protihodnotu, nabude aktiva a převezme závazky nabývaného podniku – datum vypořádání. Nabyvatel však může získat kontrolu dříve nebo později, než je datum vypořádání. Datum akvizice například předchází datu vypořádání, když písemná dohoda stanovuje, že nabyvatel

získá kontrolu nad nabývaným podnikem dříve než k datu vypořádání. Nabyvatel musí při určení data akvizice zvážit veškeré relevantní skutečnosti a okolnosti.

Uznání a ocenění nabytých identifikovatelných aktiv, převzatých závazků a případného nekontrolního podílu v nabývaném podniku

Princip uznání

- 10 Nabyvatel k datu akvizice uzná nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případné nekontrolní podíly v nabývaném podniku odděleně od goodwillu. Uznání nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků podléhá ustanovením odstavců 11 a 12.**

Podmínky pro uznání

- 11** Aby mohly být nabytá aktiva a převzaté závazky uznány v rámci metody koupě, musí k datu akvizice splnit definice aktiva a závazku v *Koncepčním rámci pro účetní výkaznictví*. Například pokud nabyvatel očekává vynaložení nákladů v souvislosti s realizací svých plánů na ukončení některých činností nabývaného podniku nebo ukončení některých zaměstnaneckých poměrů nebo přemístění zaměstnanců, ale není k tomu zavázán, nejedná se k datu akvizice o závazek. Tyto náklady tudíž nabyvatel v rámci metody koupě neuzná. Místo toho tyto náklady uzná až v pokombinační účetní závěrce v souladu s jinými standardy IFRS.
- 12** Aby bylo navíc uznání v rámci metody akvizice možné, musejí být nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky součástí toho, co si nabyvatel a nabývaný podnik (nebo jeho bývalí *vlastníci*) vyměnili v rámci podnikové kombinace, a nikoliv výsledkem samostatných transakcí. Nabyvatel použije návodné postupy uvedené v odstavcích 51 až 53 k určení toho, která nabytá aktiva nebo převzaté závazky jsou součástí výměny u nabytého podniku, a která jsou případně důsledky samostatných transakcí, které mají být zachyceny v souladu s jejich povahou a dle příslušných IFRS.
- 13** Použití zásady uznání a podmínek pro uznání nabyvatelem může vést k tomu, že dojde k uznání některých aktiv a závazků, které nebyly dříve uznány nabývaným podnikem jako aktiva a závazky v jeho účetní závěrce. Nabyvatel například uzná nabytá identifikovatelná nehmotná aktiva jako např. ochrannou známku, patent nebo vztahy se zákazníky, která nebyla nabývaným podnikem uznána jako aktiva a závazky v jeho účetní závěrce, protože je sám interně vytvořil a účtoval související částky do nákladů.
- 14** Odstavce B31 až B40 obsahují návod k uznávání nehmotných aktiv. Odstavce 21A až 28B specifikují druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky ze zásady uznání a z podmínek pro uznání.

Klasifikace nebo určení nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci

- 15 Nabyvatel k datu akvizice klasifikuje nebo určí nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky tak, aby následně bylo možné aplikovat jiné IFRS. Nabyvatel tuto klasifikaci nebo určení provede na základě smluvních podmínek, ekonomických podmínek, jeho provozních nebo účetních pravidel a dalších relevantních podmínek tak, jak existují k datu akvizice.**
- 16** V určitých situacích IFRS stanovují různé způsoby účtování v závislosti na tom, jak účetní jednotka klasifikuje nebo označí určité aktivum nebo závazek. Příklady takovýchto klasifikací nebo určení, které nabyvatel musí učinit na základě relevantních podmínek existujících k datu akvizice, zahrnují mimo jiné:
- a) klasifikaci určitých finančních aktiv a závazků jako oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku nebo naběhlou hodnotou, nebo jako finanční aktivum oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*;
 - b) určení derivátu za zajišťovací nástroj v souladu s IFRS 9 a
 - c) posouzení, zda by vložený derivát měl být oddělen od hostitelské smlouvy v souladu s IFRS 9 (což je záležitost „klasifikace“ ve smyslu tohoto IFRS).
- 17** Tento IFRS obsahuje výjimku ze zásady obsažené v odstavci 15:
- a) klasifikace leasingové smlouvy, u níž je nabývaný podnik pronajímatelem, buď v operativním, nebo finančním leasingu v souladu s IFRS 16 *Leasingy*.
 - b) [zrušeno]

Nabyvatel klasifikuje tyto smlouvy na základě smluvních podmínek a dalších faktorů platících k datu uzavření smlouvy (nebo pokud byly smluvní podmínky změněny způsobem, který změnil jejich klasifikaci, k datu takové změny, což může být i datum akvizice).

Princip ocenění

- 18 Nabyvatel ocení nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky v reálných hodnotách určených k datu akvizice.**

- 19 U každé podnikové kombinace nabyvatel ocení k datu akvizice složky nekontrolního podílu v nabývaném podniku, kterými jsou aktuální vlastnické podíly a které v případě likvidace držitele opravňují k poměrnému podílu na čistých aktivech účetní jednotky, a to buď:
- a) reálnou hodnotou, nebo
 - b) v poměrném podílu aktuálních vlastnických podílů v uznaných částkách identifikovatelných čistých aktiv nabývaného podniku.
- Všechny ostatní složky nekontrolního podílu se ke dni akvizice oceňují reálnou hodnotou, nevyžadují-li IFRS jinou oceňovací bázi.
- 20 Odstavce 24–31A specifikují druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky ze zásady ocenění.
- Výjimky ze zásad uznání nebo ocenění*
- 21 Tento IFRS stanovuje omezené výjimky ze zásad uznání a ocenění uvedených v tomto standardu. Odstavce 21A až 31A stanoví jak konkrétní položky, na které se výjimky vztahují, tak i povahu daných výjimek. Nabyvatel zaúčtuje dotčené položky v souladu s požadavky uvedenými v odstavcích 21A až 31A, což povede k tomu, že některé položky budou:
- a) uznány na základě dodatečných podmínek k těm, které jsou obsaženy v odstavcích 11 a 12, nebo na základě požadavků obsažených v jiných IFRS, takže výsledné uznání bude odlišné od použití zásady uznání a podmínek pro uznání;
 - b) oceněny v jiné částce než v jejich reálné hodnotě k datu akvizice.
- V ý j i m k y z e z á s a d y u z n á n í*
- Z á v a z k y a p o d m í n ě n ě z á v a z k y s p a d á j í c í d o p ů s o b n o s t i I A S 37 n e b o I F R I C 21*
- 21A Odstavec 21B se vztahuje na závazky a podmíněné závazky, které by spadaly do působnosti IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* nebo IFRIC 21 *Poplatky*, pokud by vznikly odděleně a nikoli v podnikové kombinaci.
- 21B Dokument *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví* definuje závazek jako „stávající povinnost účetní jednotky převést ekonomický zdroj v důsledku minulých událostí“. V případě rezervy nebo podmíněného závazku, které by spadaly do oblasti působnosti IAS 37, použije nabyvatel k určení, zda k datu akvizice existuje současný závazek v důsledku minulých událostí, odstavce 15–22 IAS 37. V případě poplatku, který by spadl do oblasti působnosti IFRIC 21, použije nabyvatel k určení, zda k události zakládající závazek k úhradě poplatku došlo k datu akvizice, IFRIC 21.
- 21C Současný závazek určený v souladu s odstavcem 21B by mohl splňovat definici podmíněného závazku uvedenou v odst. 22 písm. b). Je-li tomu tak, použije se na tento podmíněný závazek odstavec 23.
- P o d m í n ě n ě z á v a z k y a p o d m í n ě n á a k t i v a*
- 22 IAS 37 definuje podmíněný závazek jako:
- a) pravděpodobný závazek, který vzniká 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) současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není uznán, protože:
 - i) není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický užitek, nebo
 - ii) výše závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.
- 23 Nabyvatel k datu akvizice uzná podmíněný závazek převzatý v podnikové kombinaci, pokud se jedná o současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož reálnou hodnotu lze spolehlivě stanovit. Na rozdíl od odst. 14 písm. b) a odstavců 23, 27, 29 a 30 IAS 37 tedy nabyvatel k datu akvizice uzná podmíněný závazek převzatý v podnikové kombinaci, dokonce i když není pravděpodobné, že k jeho vyrovnání bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický užitek. Návod k následnému účetnímu řešení podmíněných závazků obsahuje odstavec 56 tohoto IFRS.
- 23A IAS 37 definuje podmíněné aktivum jako „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.“ Nabyvatel k datu akvizice podmíněné aktivum neuzná.
- V ý j i m k y z e z á s a d y v y k á z á n í i z e z á s a d y o c e n ě n í*
- D a n ě z e z i s k u*
- 24 Nabyvatel uzná a ocení odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku, které vzniknou v důsledku nabytí aktiv a převzetí závazků v podnikové kombinaci, v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

- 25 Nabyvatel zaúčtuje potenciální daňové důsledky přechodných rozdílů a nevyužitých daňových ztrát nebo odpočtů nabývaného podniku, které existovaly k datu akvizice nebo vznikly v důsledku akvizice, v souladu s IAS 12.

Zaměstnanecké požitky

- 26 Nabyvatel uzná a ocení závazek (nebo případné aktivum), který souvisí s ujednáními o zaměstnaneckých požitcích v nabývaném podniku, v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

Aktiva z odškodnění

- 27 Prodávající se v podnikové kombinaci může smluvně zavázat nahradit nabyvateli škodu, která by mu mohla vzniknout v důsledku podmíněné události nebo nejistoty souvisejících s určitým aktivem nebo závazkem nebo jejich částí. Prodávající může například nabyvateli nahradit ztrátu vyplývající ze závazku, který vznikne v důsledku určité podmíněné události, nad určitý limit; jinými slovy, prodávající garantuje, že nabyvatelův závazek nepřesáhne určitou částku. V důsledku toho nabyvatel získává aktivum z odškodnění. Nabyvatel uzná aktivum z odškodnění oceněné na stejné bázi jako odškodňovanou položku a ve stejném okamžiku, ke kterému uzná odškodňovanou položku, s výhradou nutné opravné položky na nedobytné částky. Pokud tedy odškodnění souvisí s aktivem nebo závazkem, které jsou uznány k datu akvizice a oceněny reálnou hodnotou k tomuto datu, nabyvatel k datu akvizice uzná aktivum z odškodnění v jeho reálné hodnotě stanovené k datu akvizice. Je-li aktivum z odškodnění oceněno reálnou hodnotou, jsou dopady nejistoty ohledně budoucích peněžních toků způsobené možnou nedobytností již zohledněny v ocenění reálnou hodnotou, a tudíž se samostatná opravná položka nevykazuje (odstavec B41 obsahuje příslušné návodné postupy).

- 28 V některých případech může odškodnění souviset s aktivem nebo závazkem, který je výjimkou ze zásad uznání nebo ocenění. Odškodnění se například může vztahovat k podmíněnému závazku, který není k datu akvizice uznán, protože k tomuto datu není možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu. V jiném případě se odškodnění může vztahovat k aktivu nebo závazku vyplývajícím ze zaměstnaneckého požitku, který je oceněn na jiné bázi, než je reálná hodnota k datu akvizice. V těchto případech bude aktivum z odškodnění uznáno a oceněno na základě předpokladů konzistentních s těmi, které byly použity k ocenění odškodňované položky, s výhradou odhadu dobytosti aktiva z odškodnění provedeného vedením a případných smluvních omezení náhrady škody. Odstavec 57 obsahuje návodný postup následného účetního řešení aktiva z odškodnění.

Leasingy, u nichž je nabývaný podnik nájemcem

- 28A Nabyvatel uzná aktiva z práva k užívání a závazky z leasingu u leasingů identifikovaných v souladu s IFRS 16, u nichž je nabývaný podnik nájemcem. Nabyvatel nemusí uznat aktiva z práva k užívání a závazky z leasingu u:

- a) leasingů, jejichž doba trvání leasingu (podle definice v IFRS 16) končí do 12 měsíců od data akvizice, nebo
- b) leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8 IFRS 16).

- 28B Nabyvatel ocení závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb (podle definice v IFRS 16) jako kdyby získaný leasing byl k datu akvizice leasingem novým. Nabyvatel ocení aktivum z práva k užívání stejnou částkou jako závazek z leasingu, upravenou tak, aby odrážela výhodné nebo nevýhodné leasingové podmínky v porovnání s tržními podmínkami.

Výjimky ze zásady ocenění

Znovunabytá práva

- 29 Nabyvatel ocení hodnotu znovunabytých práv uznaných jako nehmotné aktivum na základě zbývajících smluvní doby vyplývajících z příslušné smlouvy, bez ohledu na to, zda by účastníci trhu při stanovení reálné hodnoty zvažovali potenciální prodloužení smlouvy. Odstavce B35 a B36 obsahují příslušné návodné postupy.

Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie

- 30 Ke dni akvizice nabyvatel ocení závazek nebo kapitálový nástroj související s transakcemi nabývaného podniku spočívajícími v úhradách vázaných na akcie nebo nahrazením transakcí nabývaného podniku spočívajícími v úhradách vázaných na akcie transakcemi nabyvatele spočívajícími v úhradách vázaných na akcie v souladu s metodou stanovenou v IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*. (Tento IFRS nazývá výsledek této metody jako „tržně oceněnou“ transakci spočívající v úhradách vázaných na akcie.)

Aktiva držaná k prodeji

- 31 Nabyvatel k datu akvizice ocení nabyté dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které je v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti* klasifikováno jako držené k prodeji, reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje v souladu s odstavci 15 až 18 IFRS 5.

Pojistné smlouvy

- 31A Nabyvatel ocení skupinu smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy* pořízenou v podnikové kombinaci a všechna aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv ve smyslu IFRS 17 k datu pořízení jako závazek nebo aktivum v souladu s odstavci 39 a B93–B95F IFRS 17.

Uznání a ocenění goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě

- 32 Nabyvatel k datu akvizice uzná goodwill oceněný jako přebytek a) nad b), kde:

a) je souhrn:

- i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s tímto IFRS, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice (viz odstavec 37);
- ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku oceněných v souladu s tímto IFRS a
- iii) v případě postupné podnikové kombinace (viz odstavce 41 a 42) doposud nabyvatelem držené podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice;

b) jsou nabytá identifikovatelná aktiva snížena o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s tímto IFRS.

- 33 V podnikové kombinaci, ve které si nabyvatel a nabývaný podnik (či jeho bývalí vlastníci) vyměňují pouze podíly na vlastním kapitálu, může být reálná hodnota podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice spolehlivěji ocenitelná než reálná hodnota podílů na vlastním kapitálu nabyvatele k datu akvizice. V takovém případě nabyvatel určí goodwill pomocí reálné hodnoty podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předaných podílů na vlastním kapitálu k datu akvizice. Pro určení částky goodwillu v podnikové kombinaci, ve které nedošlo k předání žádné protihodnoty, nabyvatel použije reálnou hodnotu svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předané protihodnoty k datu akvizice (odst. 32 písm. a) bod i)). Odstavce B46 až B49 obsahují příslušné návodné postupy.

Výhodné koupě

- 34 Nabyvatel může příležitostně realizovat výhodnou koupi, což je taková podniková kombinace, ve které částka definovaná v odst. 32 písm. b) převyšuje souhrn částek definovaných v odst. 32 písm. a). Pokud tento přebytek zůstane i poté, co jsou splněny požadavky odstavce 36, nabyvatel uzná vyplývající přínos k datu akvizice do hospodářského výsledku. Přínos se přiřadí nabyvateli.

- 35 Výhodná koupě může například nastat v podnikové kombinaci, ve které je prodávající donucen podnik prodat. Zisk z výhodné koupě (či změna jeho výše) může být ovšem uznán i v důsledku použití výjimek z uznávání nebo oceňování u určitých položek, o kterých se pojednává v odstavcích 22–31A.

- 36 Dříve, než je uznán přínos z výhodné koupě, nabyvatel znovu posoudí, zda správně identifikoval veškerá nabytá aktiva a veškeré převzaté závazky, a uzná případná dodatečná aktiva nebo závazky, které při tomto posouzení identifikuje. Poté nabyvatel znovu posoudí postupy použité při oceňování částek, jejichž uznání je tímto IFRS vyžadováno k datu akvizice, u všech následujících položek:

- a) identifikovatelná nabytá aktiva a identifikovatelné převzaté závazky;
- b) případný nekontrolní podíl na nabývaném podniku;
- c) v případě postupné podnikové kombinace podíl na vlastním kapitálu nabývaného podniku držený dříve nabyvatelem a
- d) předaná protihodnota.

Cílem tohoto opětovného posouzení je ujistění se, že ocenění vhodně odráží zvážení všech informací dostupných k datu akvizice.

Předaná protihodnota

- 37 Protihodnota předaná v podnikové kombinaci je oceněna reálnou hodnotou vypočítanou jako součet reálných hodnot aktiv předaných nabyvatelem a stanovených k datu akvizice, částek závazků vzniklých nabyvateli vůči bývalým vlastníkům nabývaného podniku a podílů na vlastním kapitálu vydaných nabyvatelem. (Případné přísliby úhrad vázaných na akcie nabyvatele směřené za přísliby nárokové zaměnění nabývaného podniku, které jsou zahrnuty do protihodnoty předané v podnikové kombinaci, se však namísto reálnou hodnotou ocení dle odstavce 30.) Příklady potenciálních forem protihodnot jsou např. peníze, jiná aktiva, podnik nebo dceřiný podnik nabyvatele, *podmíněná protihodnota*, běžné či preferenční kapitálové nástroje, opce, warranty a členské podíly ve *vzájemných účetních jednotkách*.

- 38 Předaná protihodnota může zahrnovat aktiva nebo závazky nabyvatele, jejichž účetní hodnota se liší od jejich reálných hodnot stanovených k datu akvizice (například nepeněžní aktiva nebo podnik nabyvatele). V takových případech nabyvatel přecení předávaná aktiva nebo závazky na reálné hodnoty stanovené k datu akvizice a uzná související případný přínos nebo újem do hospodářského výsledku. Někdy však předaná aktiva nebo závazky zůstanou po podnikové kombinaci v kombinované účetní

jednotce (například když aktiva nebo závazky byly předány nabývanému podniku namísto jeho bývalým vlastníků) a nabyvatel si tak kontrolu nad nimi ponechá. V takové situaci nabyvatel ocení tato aktiva a závazky v jejich účetní hodnotě stanovené bezprostředně před datem akvizice a do hospodářského výsledku neuzná žádný přínos nebo újmu související s aktivy a závazky, které ovládá jak před podnikovou kombinací, tak i po podnikové kombinaci.

Podmíněná protihodnota

- 39 Protihodnota předaná nabyvatelem výměnou za nabývaný podnik zahrnuje jakákoliv aktiva a závazky, které vyplývají z dohody o podmíněné protihodnotě (viz odstavec 37). Nabyvatel uzná reálnou hodnotu podmíněné protihodnoty stanovenou k datu akvizice jako součást protihodnoty předané za nabývaný podnik.
- 40 Nabyvatel klasifikuje povinnost uhradit podmíněnou protihodnotu, jež odpovídá definici finančního nástroje, jako finanční závazek nebo jako vlastní kapitál na základě definice kapitálového nástroje a finančního závazku v odstavci 11 v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Jsou-li splněny příslušné podmínky, nabyvatel klasifikuje právo na vrácení dříve předané protihodnoty jako aktivum. Odstavec 58 obsahuje návodné postupy k následnému účtování podmíněné protihodnoty.

Dodatečné návodné postupy k uplatnění metody akvizice u zvláštních typů podnikové kombinace

Postupná podniková kombinace

- 41 Někdy nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, ve kterém držel podíly na vlastním kapitálu, bezprostředně před datem akvizice. Například 31. prosince 20X1 účetní jednotka A drží 35 % nekontrolní podíl na vlastním kapitálu účetní jednotky B. K tomuto datu účetní jednotka A nakoupí další 40 % podíl na účetní jednotce B, čímž nad účetní jednotkou B získá kontrolu. Tento standard nazývá takovou transakci postupnou podnikovou kombinací, která je někdy také označována jako akvizice po krocích.
- 42 V postupné podnikové kombinaci nabyvatel přecení dosavadní držené podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku na reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice, a z toho vyplývající případný zisk nebo ztrátu uzná do hospodářského výsledku, případně v ostatním úplném výsledku. V předchozích vykazovaných obdobích mohl nabyvatel uznat změny hodnoty těchto podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku v ostatním úplném výsledku. V takovém případě se částky dříve uznané v ostatním úplném výsledku uznají stejným způsobem, který by byl vyžadován, pokud by nabyvatel tyto dosavadní držené podíly na vlastním kapitálu přímo vyřadil.
- 42A Získá-li nějaká strana společného ujednání (ve smyslu IFRS 11 *Společná ujednání*) kontrolu nad podnikem, který je společnou činností (ve smyslu IFRS 11), a měla práva k aktivům a povinnostem ze závazků týkajících se této společné činnosti bezprostředně před datem akvizice, je daná transakce postupnou podnikovou kombinací. Nabyvatel tudíž použije požadavky na postupnou podnikovou kombinaci, včetně přecenění své dosavadně držené účasti na této společné činnosti, způsobem popsaným v odstavci 42. Přitom nabyvatel přecení celý dosavadně držený podíl na této společné činnosti.

Podniková kombinace realizovaná bez předání protihodnoty

- 43 Nabyvatel někdy získá kontrolu nad nabývaným podnikem, aniž by došlo k předání protihodnoty. Na tyto kombinace se použije metoda koupě. Tyto situace nastávají například za těchto okolností:
- a) nabývaný podnik skoupí dostatečné množství vlastních akcií, takže současný investor (nabyvatel) získá kontrolu;
 - b) skončí právo veta minoritních podílů, které doposud zabraňovalo nabyvateli v kontrole nabývaného podniku, ve kterém držel většinu hlasovacích práv;
 - c) nabyvatel a nabývaný podnik se dohodnou na kombinaci jejich podniků pouze na základě smlouvy. Nabyvatel nepředává žádnou protihodnotu výměnou za získání kontroly v nabývaném podniku a nedrží žádné podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku, a to jak nyní datu akvizice, tak i dříve. Příkladem podnikové kombinace realizované pouze na základě smlouvy je spojení dvou podniků na základě smlouvy o svázanosti nebo vytvoření společnosti s dvoji kótací.
- 44 V podnikové kombinaci, která byla realizována výhradně na základě smlouvy, přiřadí nabyvatel příslušnou částku čistých aktiv nabývaného podniku uznanou v souladu s tímto IFRS vlastníků nabývaného podniku. Jinými slovy, podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nedrží nabyvatel, jsou nekontrolními podíly, které se vykážou v pokombinační účetní závěrce nabyvatele dokonce i kdyby výsledkem bylo, že nekontrolním podílům budou přiřazeny všechny podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku.

Dokončovací období

- 45 Pokud prvotní zaúčtování podnikové kombinace není vyřešeno do konce účetního období, ve kterém podniková kombinace nastala, nabyvatel ve své účetní závěrce vykáže nedorozřešené položky v prozatímním ocenění. V průběhu dokončovacího období nabyvatel retrospektivně upraví prozatímní ocenění uznaná k datu akvizice tak, aby odrážela nové informace získané o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice, a které, byly-li by známy, by měly

vliv na ocenění částek stanovených k tomuto datu. V průběhu dokončovacího období nabyvatel také uzná dodatečná aktiva nebo závazky, pokud získá nové informace o skutečnostech a okolnostech, které, byly-li by známy, by vedly k uznání těchto aktiv a závazků k tomuto datu. Dokončovací období končí okamžikem, kdy nabyvatel získá informace o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice a které postrádal, nebo zjistí, že další informace už není možné získat. Dokončovací období však nesmí přesáhnout jeden rok od data akvizice.

- 46 Dokončovací období je období po datu akvizice, během kterého nabyvatel smí upravit prozatímní ocenění uznané v rámci podnikové kombinace. Dokončovací období poskytuje nabyvateli přiměřené množství času potřebného pro získání informací, které jsou potřeba k identifikaci a ocenění následujících položek, a to k datu akvizice a v souladu s požadavky tohoto IFRS:
- a) nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případný nekontrolní podíl v nabývaném podniku;
 - b) protihodnota předaná za nabývaný podnik (nebo jiná částka použitá při výpočtu goodwillu);
 - c) v případě postupné podnikové kombinace podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku dosavadně držené nabyvatelem a
 - d) z toho vyplývající goodwill nebo přínos z výhodné koupě.
- 47 Při rozhodování, zda informace získané po datu akvizice vedou k úpravám prozatímně uznaného ocenění nebo spíše vyplývají z událostí, které nastaly po datu akvizice, nabyvatel zváží veškeré relevantní faktory. Relevantními faktory jsou např. datum zjištění dodatečných informací a skutečnost, zda je nabyvatel schopen identifikovat důvod změny v prozatímním ocenění. Informace získaná krátce po datu akvizice spíše odráží okolnosti, které existovaly k datu akvizice, než informace získaná o několik měsíců později. Například prodej aktiva třetí straně krátce po datu akvizice za částku, která se podstatně liší od jeho prozatímní reálné hodnoty stanovené k tomuto datu, svědčí pravděpodobně o chybě v prozatímním ocenění, za předpokladu, že nedošlo k události, která by v mezidobí změnila reálnou hodnotu daného aktiva.
- 48 Nabyvatel uzná zvýšení (snížení) prozatímního ocenění uznaného identifikovatelného aktiva (závazku) proti snížení (zvýšení) goodwillu. Nové informace získané během dokončovacího období mohou nicméně způsobit úpravu ocenění více než jedné položky aktiv nebo závazků. Například nabyvatel mohl převzít závazek uhradit škody, které byly způsobeny nehodou v jednom z provozů nabývaného podniku, které jsou však částečně či v plné výši kryty odpovědnostním pojištěním nabývaného podniku. Pokud nabyvatel v dokončovacím období získá novou informaci o vyšší reálné hodnoty tohoto závazku k datu akvizice, úprava goodwillu vyplývající ze změny prozatímního ocenění uznaného závazku bude kompenzována (zcela nebo částečně) související úpravou goodwillu vyplývající ze změny prozatímního ocenění uznaného nároku vůči pojišťovně.
- 49 V průběhu dokončovacího období nabyvatel uzná úpravy prozatímního ocenění takovým způsobem, jako kdyby zaúčtování podnikové kombinace bylo dokončeno k datu akvizice. Nabyvatel tudíž v důsledku dokončení prvotního uznání upraví podle potřeby srovnávací informace vykazované v účetní závěrce za minulá účetní období včetně změn v odpisech či jiných dopadů na hospodářský výsledek.
- 50 Poté, co dokončovací období skončí, nabyvatel upravuje vykazání podnikové kombinace pouze za účelem opravy chyby v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Určení toho, co je součástí podnikové kombinace

- 51 **Mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou existovat historické vztahy a dohody, které vznikly předtím, než začala vyjednávání o podnikové kombinaci, nebo tyto dohody mohou vzniknout v průběhu vyjednávání odděleně od podnikové kombinace. V obou situacích nabyvatel identifikuje případné částky, které netvoří součást toho, co si nabyvatel a nabývaný podnik (či jeho bývalí vlastníci) vymění v podnikové kombinaci, tj. částky, které nejsou součástí úhrady za nabývaný podnik. Nabyvatel uzná v rámci metody koupě pouze protihodnotu předanou za nabývaný podnik a nabytá aktiva a převzaté závazky výměnou za nabývaný podnik. Samostatné transakce se zaúčtují v souladu s relevantními IFRS.**
- 52 Je pravděpodobné, že transakce uzavřená před kombinací nabyvatelem nebo na jeho účet nebo transakce primárně přinášející prospěch nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce namísto nabývanému podniku (či jeho bývalým vlastníkům) je samostatnou transakcí. Následující jsou příklady samostatných transakcí, které nejsou zahrnuty v rámci použití metody koupě:
- a) transakce, která v podstatě vypořádává historické vztahy mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem;
 - b) transakce, která odměňuje zaměstnance nebo bývalé vlastníky nabývaného podniku za budoucí služby, a
 - c) transakce, která je náhradou určenou nabývanému podniku nebo jeho bývalým vlastníkům za uhrazení nabyvatelových nákladů spojených s akvizicí.

Odstavce B50 až B62 obsahují příslušné návodné postupy.

- 53 Náklady spojené s akvizicí jsou náklady, které nabyvatel vynakládá s cílem uskutečnit podnikovou kombinaci. Tyto náklady zahrnují poplatky zprostředkovatelům, poplatky za poradenství, právní služby, účetní služby, znalecká ocenění a poplatky za další expertní a odborné služby, obecné administrativní náklady včetně nákladů na provoz interního akvizičního oddělení a náklady na registraci a emisi majetkových cenných papírů a dluhových cenných papírů. Nabyvatel zaúčtuje náklady spojené s akvizicí jako náklady v období, ve kterém tyto náklady byly vynaloženy a služby byly obdrženy, s jednou výjimkou. Náklady na emisi majetkových cenných papírů nebo dluhových cenných papírů se uznají v souladu s IAS 32 a IFRS 9.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ

- 54 **Nabyvatel obecně oceňuje a účtuje o nabytých aktivech, převzatých a vzniklých závazcích a kapitálových nástrojích vydaných při podnikové kombinaci podle jejich podstaty v souladu s ostatními relevantními IFRS platnými pro tyto položky v závislosti na jejich podstatě. Tento IFRS nicméně obsahuje návodné postupy pro následné oceňování a účtování následujících nabytých aktiv, převzatých a vzniklých závazků a kapitálových nástrojů vydaných při podnikové kombinaci:**

- a) znovunabytých práv;
- b) podmíněných závazků uznaných k datu akvizice;
- c) aktiv z odškodnění a
- d) podmíněné protihodnoty.

Odstavec B63 obsahuje příslušné návodné postupy.

Znovunabytá práva

- 55 Znovunabyté právo uznané jako nehmotné aktivum se odepisuje po zbývajícím smluvní dobu dohodnutou ve smlouvě, kterou tato práva byla poskytnuta. Nabyvatel, který následně znovunabytá práva prodá třetí straně, zahrne účetní hodnotu nehmotného aktiva do výpočtu přínosu nebo ztráty z prodeje.

Podmíněné závazky

- 56 Po prvotním uznání, a dokud závazek není vypořádán, zrušen nebo nevyprší, nabyvatel ocení podmíněný závazek uznaný v podnikové kombinaci:

- a) částkou, která by byla uznána podle IAS 37, a
- b) prvotně uznanou částkou sníženou, pokud je to relevantní, o kumulativní částku příjmů uznaných podle zásad IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, je-li tato částka vyšší.

Tento požadavek se nevztahuje na smlouvy účtované podle IFRS 9.

Aktiva z odškodnění

- 57 Ke konci každého následného účetního období nabyvatel ocení aktivum z odškodnění, které bylo uznáno k datu akvizice, na stejné bázi jako odškodňovaný závazek nebo aktivum s výhradou případných smluvních omezení jeho částky a v případě aktiva z odškodnění, které následně není oceňováno reálnou hodnotou, také s výhradou odhadu jeho dobytosti provedeného vedením. Nabyvatel aktivum z odškodnění vyjme pouze v případě, je-li inkasováno, prodáno nebo k němu nabyvatel jiným způsobem pozbude právo.

Podmíněná protihodnota

- 58 Některé změny reálné hodnoty podmíněné protihodnoty, které nabyvatel uzná po datu akvizice, mohou být způsobeny dodatečnými informacemi o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice a které nabyvatel získal po tomto datu. Takové změny jsou úpravami v rámci rozhodného období v souladu s odstavci 45 až 49. Avšak změny, které vyplývají z událostí po datu akvizice, jako např. dosažení stanoveného zisku, konkrétní ceny akcií nebo mezníku v projektu z oblasti výzkumu a vývoje, nejsou úpravami v rámci rozhodného období. Nabyvatel bude účtovat o změnách reálné hodnoty podmíněné protihodnoty, které nejsou úpravami v rámci rozhodného období, následujícím způsobem:

- a) podmíněná protihodnota klasifikovaná jako vlastní kapitál se nepřeceňuje a její následné vypořádání se zaúčtuje do vlastního kapitálu;
- b) jiná podmíněná protihodnota, která:
 - i) spadá do rozsahu působnosti standardu IFRS 9, se oceňuje reálnou hodnotou ke každému datu vykazání a změny v reálné hodnotě se uznají do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9;
 - ii) nespadá do rozsahu působnosti standardu IFRS 9, se oceňuje reálnou hodnotou ke každému datu vykazání a změny v reálné hodnotě se uznají do hospodářského výsledku.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

- 59 **Nabyvatel zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní posoudit podstatu a finanční důsledky podnikové kombinace, která nastala buď:**
- a) v průběhu běžného účetního období, nebo**
- b) po konci účetního období, ale předtím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění.**
- 60 Nabyvatel splní požadavek odstavce 59 tak, že zveřejní informace specifikované v odstavcích B64 až B66.
- 61 **Nabyvatel zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní posoudit finanční důsledky úprav uznaných v běžném účetním období, které souvisí s podnikovými kombinacemi, které nastaly v tomto účetním období nebo v předchozích účetních obdobích.**
- 62 Nabyvatel splní požadavek odstavce 61 tak, že zveřejní informace specifikované v odstavci B67.
- 63 Pokud splnění konkrétních požadavků na zveřejnění stanovených tímto a jinými standardy IFRS nestačí k naplnění cílů stanovených v odstavcích 59 a 61, nabyvatel zveřejní dodatečné informace, které jsou k naplnění těchto cílů potřebné.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Datum účinnosti

- 64 Tento standard se použije prospektivně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Tento IFRS nicméně smí být použit nejdříve od počátku ročního účetního období, které začalo 30. června 2007 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard před 1. červencem 2009, tento fakt zveřejní a současně použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008).
- 64A [zrušen]
- 64B *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavce 19, 30 a B56 a vložila odstavce B62A a B62B. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Uplatnění by mělo být prospektivní ode dne, kdy účetní jednotka poprvé použila tento IFRS.
- 64C *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 vložila odstavce 65A–65E. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Změny se vztahují na zůstatky podmíněných protihodnot vyplývajících z podnikových kombinací s datem akvizice před datem účinnosti tohoto IFRS vydaného v roce 2008.
- 64D [zrušen]
- 64E IFRS 10, vydané v květnu 2011, mění odstavce 7 a B13 a odst. B63 písm. e) a dodatek A. Účetní jednotka použije tyto novely, pokud použije IFRS 10.
- 64F IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 20, 29, 33, 47, změnil definici reálné hodnoty v dodatku A a změnil odstavce B22, B40, B43–B46, B49 a B64. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 64G Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 7 a doplnil odstavec 2A. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 64H [zrušen]
- 64I Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 40 a 58 a vložen nový odstavec 67A a jeho související nadpis. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně na podnikové kombinace, u nichž je datum akvizice 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka může použít změnu dříve, pokud byly rovněž použity IFRS 9 a IAS 37 (oba ve znění *Ročních zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*). Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.
- 64J Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odst. 2 písm. a). Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně v ročních účetních obdobích začínajících 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 64K Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 56. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 64L IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 16, 42, 53, 56, 58 a B41 a zrušil odstavce 64A, 64D a 64H. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

- 64M Standardem IFRS 16, vydaným v lednu 2016, byly změněny odstavce 14, 17, B32 a B42, zrušeny odstavce B28–B30 a jejich související nadpis a doplněny nové odstavce 28A–28B a jejich související nadpis. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.
- 64N IFRS 17, vydaný v květnu 2017, změnil odstavce 17, 20, 21, 35 a B63 a doplnil nadpis a odstavec 31A za odstavec 31. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 změnilly odstavec 31A. Účetní jednotka použije změny odstavce 17 pro podnikové kombinace s datem akvizice po datu prvotního použití IFRS 17. Účetní jednotka použije ostatní změny, jakmile použije IFRS 17.
- 64O Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl vložen nový odstavec 42A. Účetní jednotka použije tyto změny na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.
- 64P Dokumentem *Definice podniku* vydaným v říjnu 2018 byly vloženy nové odstavce B7A až B7C, B8A a B12A až B12D, změněna definice pojmu „podnik“ v dodatku A, změněny odstavce 3, B7 až B9, B11 a B12 a zrušen odstavec B10. Účetní jednotka použije tyto změny na podnikové kombinace, jejichž datem akvizice je datum na začátku nebo po začátku prvního účetního období začínajícího dne 1. ledna 2020 nebo později, a na pořízení aktiv, k nimž dojde na začátku nebo po začátku uvedeného období. Dřívější použití těchto změn se povoluje. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 64Q Dokumentem *Odkaz na koncepční rámec* vydaným v květnu 2020 byly změněny odstavce 11, 14, 21, 22 a 23 a byly doplněny odstavce 21A, 21B, 21C a 23A. Účetní jednotka použije tyto změny na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň nebo dříve použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v březnu 2018.

Přechodná ustanovení

- 65 Aktiva a závazky z podnikových kombinací, jejichž datum akvizice předchází datum účinnosti tohoto IFRS, se v důsledku přijetí tohoto IFRS neupravují.
- 65A Zůstatky podmíněných protihodnot vyplývajících z podnikových kombinací, jejichž datum akvizice předchází datu, k němuž účetní jednotka poprvé použila tento IFRS vydaný v roce 2008, se při prvním použití tohoto IFRS neupravují. Při následném účtování těchto zůstatků se použijí odstavce 65B–65E. Odstavce 65B–65E se nevztahují na účtování zůstatků podmíněných protihodnot vyplývajících z podnikových kombinací s datem akvizice ke dni, kdy účetní jednotka poprvé použila tento IFRS vydaný v roce 2008, nebo po tomto dni. V odstavcích 65B–65E odkazují podnikové kombinace výhradně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice předchází datu účinnosti tohoto IFRS vydaného v roce 2008.
- 65B Pokud smlouva o podnikové kombinaci připouští úpravu pořizovacích nákladů podnikové kombinace podmíněnou budoucí událostí, nabyvatel zahrne částku takovéto úpravy do pořizovacích nákladů podnikové kombinace ke dni akvizice, jestliže je úprava pravděpodobná a jestliže ji lze spolehlivě ocenit.
- 65C Smlouva o podnikové kombinaci může připustit úpravy pořizovacích nákladů 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 udržení 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 náklady podnikové kombinace budou odpovídajícím způsobem upraveny.
- 65D Když však smlouva o podnikové kombinaci připouští takovouto úpravu, tato úprava není zahrnuta do pořizovacích nákladů podnikové kombinace při jejím prvotním zachycení tehdy, pokud 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 pořizovacích nákladů podnikové kombinace.
- 65E Za některých okolností se může požadovat, aby nabyvatel následně uhradil prodávajícímu kompenzaci znehodnocení předaných aktiv, emitovaných kapitálových nástrojů nebo závazků vzniklých nebo převzatých nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabyvaným podnikem. Taková situace například nastane tehdy, když nabyvatel garantuje tržní cenu kapitálových nástrojů nebo dluhu emitovaných v rámci pořizovacích nákladů podnikové kombinace a je vznesen požadavek, aby vydal dodatečné kapitálové nástroje nebo dluh s cílem dosáhnout původně stanovené částky. V takovýchto případech se neuzná žádné zvýšení pořizovacích nákladů podnikové kombinace. U kapitálových nástrojů je reálná hodnota dodatečné platby kompenzována stejným snížením hodnoty přiřazené původně emitovaným nástrojům. U dluhových nástrojů se dodatečná platba považuje za snížení premie nebo zvýšení diskontu původní emise.

- 66 Účetní jednotky jako např. vzájemné účetní jednotky, které doposud IFRS 3 nepoužívaly a realizovaly jednu či více podnikových kombinací, které se účtovaly metodou koupě, použijí přechodná ustanovení uvedená v odstavcích B68 až B69.

Daně ze zisku

- 67 Na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice předchází datu účinnosti tohoto IFRS, nabyvatel použije ustanovení odstavce 68 IAS 12 ve znění upraveném tímto IFRS, a to prospektivně. Jinými slovy, nabyvatel nezmění zaúčtování dřívějších podnikových kombinací kvůli dříve uznaným změnám v uznané odložené daňové pohledávce. Od data účinnosti tohoto standardu nicméně nabyvatel uzná změny v uznané odložené daňové pohledávce s dopadem do hospodářského výsledku (nebo pokud tak IAS 12 stanoví, mimo hospodářský výsledek).

ODKAZ NA IFRS 9

- 67A Pokud účetní jednotka použije tento standard, ale ještě nepoužije IFRS 9, každý odkaz na IFRS 9 se považuje za odkaz na IAS 39.

ZRUŠENÍ IFRS 3 (2004)

- 68 Tento IFRS ruší IFRS 3 *Podnikové kombinace* (vydaný v roce 2004).

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

nabývaný podnik	Podnik nebo podniky, nad nimiž nabyvatel získá kontrolu v podnikové kombinaci .
nabyvatel	Účetní jednotka, která získá kontrolu nad nabývaným podnikem .
datum akvizice	Datum, ke kterému nabyvatel získává kontrolu nad nabývaným podnikem .
podnik	Integrovaný soubor aktivit a aktiv, který je možno řídit a spravovat za účelem poskytování zboží nebo služeb zákazníkům, generování výnosů z investic (jako jsou dividendy nebo úroky) nebo generování jiných příjmů z běžné činnosti.
podniková kombinace	Transakce nebo jiná událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky . Transakce, které se někdy nazývají jako „pravé fúze“ nebo „fúze rovných“, se také považují za podnikové kombinace ve smyslu tohoto IFRS.
podmíněná protihodnota	Obvykle povinnost nabyvatele převést dodatečná aktiva nebo podíly na vlastním kapitálu na bývalé vlastníky nabývaného podniku za předání kontroly nad nabývaným podnikem za podmínky, že nastanou určité budoucí události nebo dojde ke splnění určitých stanovených podmínek. Podmíněná protihodnota také může pro nabyvatele znamenat právo získat zpět původně předanou protihodnotu, dojde-li ke splnění určitých stanovených podmínek.
podíly na vlastním kapitálu	Pro účely tohoto standardu <i>podíly na vlastním kapitálu</i> znamenají vlastnické podíly v účetních jednotkách vlastněných investory a vlastnické, členské nebo účastnické podíly ve vzájemných účetních jednotkách .
reálná hodnota	<i>Reálná hodnota</i> je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13).
goodwill	Aktivum představující budoucí ekonomické užítky vyplývající z ostatních aktiv nabytých v podnikové kombinaci , které není možno individuálně identifikovat a odděleně uznat.
identifikovatelný	Aktivum je <i>identifikovatelné</i> , jestliže: a) je buď oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu, nebo b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.
nehmotné aktivum	Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.
vzájemná účetní jednotka	Jiná jednotka než je jednotka vlastněná investorem, která poskytuje podíly na zisku, nižší náklady nebo jiné ekonomické užítky přímo svým vlastníkům , členům nebo účastníkům. Vzájemnými účetními jednotkami jsou například vzájemná pojišťovna, záložna nebo družstvo.
nekontrolní podíly	Vlastní kapitál dceřiného podniku, který nelze přímo ani nepřímo přiřadit mateřskému podniku.
vlastníci	Pro účely tohoto standardu termín vlastníci zahrnuje držitele podílů na vlastním kapitálu v účetních jednotkách vlastněných investory a vlastníky, členy nebo účastníky vzájemných účetních jednotek .

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

PODNIKOVÉ KOMBINACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK POD SPOLEČNOU KONTROLOU (POUŽITÍ ODST. 2 PÍSM. C))

- B1 Tento IFRS se nepoužije na podnikové kombinace účetních jednotek nebo podniků pod společnou kontrolou. Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou je takovou podnikovou kombinací, ve které jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky v konečném důsledku kontrolovány stejnou stranou nebo stranami jak před podnikovou kombinací, tak i po podnikové kombinaci a tato kontrola není dočasná.
- B2 Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních ujednání disponuje společnou pravomocí řídit finanční a provozní politiku jiné účetní jednotky tak, aby z jejich činností získávala užitek. Z těchto důvodů podniková kombinace nespadá do předmětu tohoto standardu, jestliže stejná skupina jednotlivců disponuje na základě smluvních ujednání v konečném důsledku společnou mocí potřebnou k řízení finanční a provozní politiky všech kombinujících účetních jednotek tak, aby z jejich činností získávala užitek, a tato konečná společná moc není dočasná.
- B3 Účetní jednotku může kontrolovat jednotlivec nebo skupina jednotlivců, kteří jednají společně na základě smluvních ujednání, 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 zahrnuty jako součásti stejné konsolidované účetní závěrky.
- B4 Rozsah nekontrolních podílů v každé z kombinujících účetních jednotek před podnikovou kombinací a po podnikové kombinaci není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou. Podobně skutečnost, že jedna z kombinujících účetních jednotek je dceřinou společností, která byla vyloučena z konsolidovaných účetních závěrek, není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou.

IDENTIFIKACE PODNIKOVÉ KOMBINACE (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

- B5 Tento standard definuje podnikovou kombinaci jako transakci nebo jinou událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky. Nabyvatel může získat kontrolu nad nabývaným podnikem řadou způsobů, například:
- a) převodem peněz, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv (včetně čistých aktiv, která představují podnik);
 - b) vznikem závazků;
 - c) vydáním podílů na vlastním kapitálu;
 - d) poskytnutím více typů protihodnot nebo
 - e) bez poskytnutí protihodnoty včetně uzavření pouhé smlouvy (viz odstavec 43).
- B6 Podniková kombinace může mít různé formy, které vycházejí z právních, daňových nebo jiných důvodů. Ty mohou spočívat mimo jiné například v tom, že:
- a) jeden či více podniků se stanou dceřinými podniky nabyvatele nebo čistá aktiva jednoho či více podniků právně fúzí do nabyvatele;
 - b) jedna kombinující účetní jednotka převede svá čistá aktiva nebo její vlastníci převedou své podíly na vlastním kapitálu na jinou kombinující účetní jednotku nebo její vlastníky;
 - c) všechny kombinující účetní jednotky převedou svá čistá aktiva nebo vlastníci těchto jednotek převedou své podíly na vlastním kapitálu na nově založenou účetní jednotku (což je někdy označováno jako „roll-up“ nebo „put-together“ transakce);
 - d) skupina bývalých vlastníků jedné z kombinujících účetních jednotek získá kontrolu nad kombinovanou účetní jednotkou.

DEFINICE PODNIKU (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

- B7 Podnik se skládá ze vstupů a procesů použitých na tyto vstupy, které mají schopnost přispět k vytváření výstupů. Tři prvky podniku jsou definovány takto (ohledně pokynů k prvkům podniku viz odstavec B8 až B12D):
- a) **Vstup:** Jakýkoli ekonomický zdroj, který vytváří výstupy či má schopnost přispět k vytváření výstupů, pokud je na něj použit jeden nebo více procesů. Příkladem jsou dlouhodobá aktiva (včetně

nehmotných aktiv nebo práv k užívání dlouhodobých aktiv), duševní vlastnictví, schopnost zajistit si přístup k nezbytným materiálům nebo právům a zaměstnanci.

- b) **Proces:** Jakýkoli systém, standard, protokol, konvence nebo pravidlo, které, jsou-li použity na vstup nebo vstupy, vytváří výstupy nebo mají schopnost přispět k vytváření výstupů. Příkladem jsou procesy strategického řízení, provozní procesy a procesy řízení zdrojů. Tyto procesy jsou obvykle zdokumentovány, ale nezbytné procesy, které je možné použít na vstupy za účelem vytvoření výstupů, mohou též realizovat duševní schopnosti organizované pracovní síly s nezbytnými znalostmi a zkušenostmi postupující podle pravidel a konvencí. (Vedení účetnictví, fakturace, mzdová agenda a další administrativní systémy obvykle nejsou procesy používané k vytváření výstupů.)
- c) **Výstup:** Výsledek vstupů a procesů použitých na uvedené vstupy, které poskytují zboží nebo služby zákazníkům, generují výnosy z investic (jako jsou dividendy nebo úroky) nebo generují jiné příjmy z běžné činnosti.

Volitelný test ke zjištění koncentrace reálné hodnoty

B7A Odstavec B7B vymezuje volitelný test (test koncentrace) umožňující zjednodušeně posoudit, zda nabytý soubor aktiv a aktiv není podnikem. Účetní jednotka se může rozhodnout test použít, nebo nepoužít. Účetní jednotka může takové rozhodnutí učinit samostatně pro každou transakci či jinou událost. Test koncentrace má tyto důsledky:

- a) Splnění podmínek testu koncentrace vede k závěru, že soubor aktivit a aktiv není podnikem, a není třeba provádět další posouzení.
- b) Nejsou-li podmínky testu koncentrace splněny, nebo pokud se účetní jednotka rozhodne tento test nepoužít, provede posouzení stanovené v odstavcích B8 až B12D.

B7B Podmínky testu koncentrace jsou splněny, pokud je v podstatě celá reálná hodnota nabytých hrubých aktiv koncentrována do jediného identifikovatelného aktiva nebo skupiny podobných identifikovatelných aktiv. Pro účely testu koncentrace:

- a) nabytá hrubá aktiva nezahrnují peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, odložené daňové pohledávky a goodwill vyplývající z účinků odložených daňových závazků;
- b) reálná hodnota nabytých hrubých aktiv zahrnuje veškeré převedené protiplnění (plus reálnou hodnotu případného nekontrolního podílu a reálnou hodnotu případného dříve drženého podílu) převyšující reálnou hodnotu nabytých čistých identifikovatelných aktiv. Reálná hodnota nabytých hrubých aktiv může být obvykle určena jako součet obdržený připočtením reálné hodnoty převedeného protiplnění (plus reálné hodnoty případného nekontrolního podílu a reálné hodnoty případného dříve drženého podílu) k reálné hodnotě převzatých závazků (s výjimkou odložených daňových závazků), z něhož se poté vyloučí položky uvedené v písmenu a). Přesahuje-li však reálná hodnota nabytých hrubých aktiv uvedený součet, může být někdy zapotřebí přesnějšího výpočtu;
- c) jedině identifikovatelné aktivum zahrnuje každé aktivum nebo skupinu aktiv, které by v rámci podnikové kombinace byly uznány a oceněny jako jedině identifikovatelné aktivum;
- d) pokud je hmotné aktivum spojeno s jiným hmotným aktivem (nebo s podkladovým aktivem, na něž se vztahuje leasing ve smyslu definice v IFRS 16 *Leasingy*) a nelze je od něj fyzicky oddělit a používat samostatně, aniž by vznikly podstatné náklady nebo došlo k podstatnému snížení užité nebo reálné hodnoty některého z těchto aktiv (například v případě pozemků a budov), považují se tato aktiva za jedině identifikovatelné aktivum;
- e) při posuzování toho, zda jsou aktiva podobná, musí účetní jednotka zohlednit povahu každého jednotlivého identifikovatelného aktiva a rizika spojená s řízením a tvorbou výstupů z těchto aktiv (tj. rizikový profil);
- f) za podobná aktiva se nepovažují:
 - i) hmotné aktivum a nehmotné aktivum;
 - ii) hmotná aktiva v různých třídách (například zásoby, výrobní zařízení a automobily), ledaže jsou považována za jedině identifikovatelné aktivum v souladu s kritériem v písmenu d);
 - iii) identifikovatelná nehmotná aktiva v různých třídách (například obchodní značky, licence a nehmotná aktiva ve stádiu vývoje);
 - iv) finanční aktivum a nefinanční aktivum;
 - v) finanční aktiva v různých třídách (například pohledávky a investice do kapitálových nástrojů) a
 - vi) identifikovatelná aktiva, která jsou součástí stejné třídy aktiv, ale mají podstatně odlišný rizikový profil.

- B7C Požadavky uvedené v odstavci B7B nemění pokyny týkající se podobných aktiv v IAS 38 *Nehmotná aktiva*; ani nemění význam termínu „třída“ v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 a IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

Prvky podniku

- B8 Ačkoli podniky běžně mají výstupy, za účelem označení integrovaného souboru aktivit a aktiv jako podniku se výstupy nevyžadují. Aby mohl být řízen a spravován za účelem určeným v definici podniku, vyžaduje integrovaný soubor aktivit a aktiv dva základní prvky – vstupy a procesy uplatňované na tyto vstupy. Podnik nemusí zahrnovat všechny vstupy nebo procesy, které při provozování uvedeného podniku prodávající používal. Aby však byl považován za podnik, musí integrovaný soubor aktivit a aktiv zahrnovat alespoň jeden vstup a jeden podstatný proces, které společně podstatně přispívají ke schopnosti vytvořit výstup. Odstavce B12 až B12D specifikují, jak posuzovat, zda je proces podstatný.
- B8A Pokud má nabytý soubor aktivit a aktiv výstupy, pokračování vzniku výnosů samo o sobě neznamená, že byly nabyty vstup i podstatný proces.
- B9 Povaha jednotlivých prvků tvořících podnik se liší podle odvětví a podle struktury provozu (aktivit) účetní jednotky včetně stadia vývoje účetní jednotky. Zavedené podniky často mají mnoho různých typů vstupů, procesů a výstupů, zatímco nové podniky často mají málo vstupů a procesů a někdy pouze jediný výstup (produkt). Téměř všechny podniky také mají závazky, ale pro podnik to není nezbytně nutné. Navíc nabytý soubor aktivit a aktiv, který podnikem není, by také mohl mít závazky.
- B10 [zrušen]
- B11 Rozhodnutí, zda určitý soubor aktivit a aktiv je podnikem, je založeno na tom, zda integrovaný soubor je možné účastníkem trhu řídit a spravovat jako podnik. Určení toho, zda konkrétní soubor je podnikem, tedy vůbec nezávisí na tom, zda tento soubor prodávající provozoval jako podnik nebo zda ho nabyvatel hodlá provozovat jako podnik.

Posouzení, zda je nabytý proces podstatný

- B12 V odstavcích B12A až B12D se vysvětluje, jak posuzovat, zda je nabytý proces podstatný, pokud nabytý soubor aktivit a aktiv výstupy nemá (odstavec B12B) a pokud výstupy má (odstavec B12C).
- B12A Příkladem nabytého souboru aktivit a aktiv, který k datu akvizice výstupy nemá, je účetní jednotka v počáteční fázi, která ještě nezačala vytvářet výnosy. Pokud nabytý soubor aktivit a aktiv k datu akvizice generoval výnosy, má se navíc za to, že k tomuto datu má výstupy, i když následně již nebude generovat výnosy od externích zákazníků, například z toho důvodu, že bude nabyvatelem integrován.
- B12B Pokud soubor aktivit a aktiv nemá k datu akvizice výstupy, považuje se nabytý proces (nebo skupina procesů) za podstatný, pouze pokud:
- a) je zásadní pro schopnost rozvíjet nebo proměnit nabytý vstup nebo nabyté vstupy ve výstupy a
 - b) nabyté vstupy zahrnují jak organizovanou pracovní sílu, která má potřebné dovednosti, znalosti nebo zkušenosti pro výkon tohoto procesu (nebo skupiny procesů), tak další vstupy, které by organizovaná pracovní síla mohla rozvíjet nebo proměnit ve výstupy. Tyto další vstupy by mohly zahrnovat:
 - i) duševní vlastnictví, které by mohlo být využito k vývoji zboží nebo služeb;
 - ii) další ekonomické zdroje, které by mohly být rozvíjeny k vytváření výstupů, nebo
 - iii) právo získat přístup k nezbytným materiálům nebo právům, jež umožní vytváření budoucích výstupů.
- Příklady vstupů uvedených v písm. b) bodech i) až iii) zahrnují technologii, rozpracované výzkumné a vývojové projekty, nemovitosti a práva na těžbu nerostných surovin.
- B12C Pokud má soubor aktivit a aktiv k datu akvizice výstupy, považuje se nabytý proces (nebo skupina procesů) za podstatný, pokud v případě, že je uplatněn na nabytý vstup nebo nabyté vstupy:
- a) má zásadní význam pro schopnost nadále produkovat výstupy a nabyté vstupy zahrnují organizovanou pracovní sílu s potřebnými dovednostmi, znalostmi nebo zkušenostmi k provádění daného procesu (nebo skupiny procesů) nebo
 - b) podstatně přispívá ke schopnosti nadále produkovat výstupy a:
 - i) je považován za jedinečný nebo vzácný nebo
 - ii) nemůže být nahrazen bez podstatných nákladů, úsilí nebo zpoždění ve schopnosti pokračovat v produkci výstupů.
- B12D Oba odstavce B12B i B12C doplňuje níže uvedená rozprava:
- a) nabytá zakázka je vstupem, a nikoli podstatným procesem. Nabytá zakázka, například smlouva o externě zajišťované správě nemovitosti nebo o externě zajišťované správě aktiv, může nicméně umožnit přístup k organizované pracovní síle. Účetní jednotka posoudí, zda organizovaná pracovní

síla, k níž byl takovou smlouvou získán přístup, provádí podstatný proces, který účetní jednotka ovládá, a tudíž nabyla. K faktorům, které je třeba zohlednit při tomto posouzení, patří doba trvání smlouvy a podmínky jejího prodloužení;

- b) potíže s nahrazením nabyté organizované pracovní síly mohou naznačovat, že nabytá organizovaná pracovní síla provádí proces, který má zásadní význam pro schopnost vytvářet výstupy;
- c) proces (nebo skupina procesů) nemá zásadní význam, pokud je například doplňkový nebo nevýznamný v rámci všech procesů nezbytných k vytváření výstupů.

URČENÍ NABYVATELE (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 6 A 7)

- B13 Postupy obsažené v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* se použijí k určení nabyvatele, tj. účetní jednotky, která nabývá ovládání nabývaného podniku. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit postupy podle IFRS 10, vezmou se v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.
- B14 V podnikové kombinaci, která je realizována primárně na základě převodu peněz nebo jiných aktiv nebo vzniku závazků, je obvykle nabyvatelem účetní jednotka, která převádí peníze nebo jiná aktiva nebo které vznikají závazky.
- B15 V podnikové kombinaci realizované na základě výměny podílů na vlastním kapitálu je nabyvatelem ta účetní jednotka, která vydává podíly na vlastním kapitálu. Nicméně v případě některých podnikových kombinací obvykle označovaných jako „obrácené akvizice“ je vydávající účetní jednotkou nabývaný podnik. Odstavce B19 až B27 obsahují postupy k účtování obrácených akvizic. Při určení nabyvatele v podnikové kombinaci realizované na základě výměny podílů na vlastním kapitálu je nutné zvážit veškeré relevantní fakty a okolnosti včetně:
- a) *poměru hlasovacích práv v kombinované účetní jednotce po podnikové kombinaci* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž vlastníci si jako skupina zachovají nebo získají největší část hlasovacích práv v kombinované účetní jednotce. Při určení toho, která skupina vlastníků si zachovala nebo získala největší část hlasovacích práv, vezme účetní jednotka v úvahu existenci jakýchkoliv neobvyklých nebo zvláštních hlasovacích dohod a opcí, warrantů nebo konvertibilních cenných papírů;
 - b) *existence velkého menšinového podílu na hlasovacích právech v kombinované jednotce, pokud žádný jiný vlastník ani organizovaná skupina nemá podstatný podíl na hlasovacích právech* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž jediný vlastník nebo organizovaná skupina vlastníků drží největší menšinový podíl na hlasovacích právech v kombinované účetní jednotce;
 - c) *složení řídicího orgánu kombinované účetní jednotky* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž vlastníci jsou schopni zvolit nebo jmenovat nebo odvolat většinu členů řídicího orgánu kombinované účetní jednotky;
 - d) *složení vyššího managementu kombinované účetní jednotky* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž (bývalé) vedení dominuje ve vedení kombinované účetní jednotky;
 - e) *podmínky výměny podílů na vlastním kapitálu* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, která platí prémii nad předakviziční reálnou hodnotu podílů na vlastním kapitálu ostatních kombinujících účetních jednotek nebo jednotky.
- B16 Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž relativní velikost (měřená například sumou aktiv, výnosy nebo ziskem) je podstatně větší než velikost ostatních kombinujících účetních jednotek nebo jednotky.
- B17 V podnikové kombinaci zahrnující více než dvě účetní jednotky se při určení nabyvatele vezme v úvahu mimo jiné i to, která z kombinujících účetních jednotek kombinaci iniciovala, stejně jako i relativní velikost kombinujících jednotek.
- B18 Nová účetní jednotka založená za účelem realizace podnikové kombinace nemusí nutně být nabyvatelem. Pokud je založena nová účetní jednotka, která emituje kapitálové nástroje, jejichž prostřednictvím dojde k realizaci podnikové kombinace, jedna z kombinujících jednotek, která existovala před podnikovou kombinací, je identifikována jako nabyvatel na základě postupu obsaženého v odstavcích B13 až B17. Naopak nová jednotka, která převádí jako protihodnotu peníze nebo jiná aktiva nebo které vznikají závazky, nabyvatelem být může.

OBRÁCENÁ AKVIZICE

- B19 Obrácená akvizice nastane, když účetní jednotka emitující cenné papíry (právní nabyvatel) je na základě pravidel uvedených v odstavcích B13 až B18 pro účely účetnictví označena jako nabývaný podnik. Aby transakce mohla být považována za obrácenou akvizici, účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu jsou získávány (právně nabývaný podnik), musí být pro účely účetnictví označena jako nabyvatel. Obrácená akvizice například nastane tehdy, když se soukromě vlastněná účetní jednotka chce stát veřejně obchodovanou účetní jednotkou, aniž by stála o zaregistrování svých akcií. Za tímto účelem soukromě vlastněná účetní jednotka nabídne své podíly na vlastním kapitálu veřejně obchodované společnosti

výměnou za podíly na vlastním kapitálu veřejně obchodované společnosti. V tomto případě je veřejně obchodovaná společnost **právním nabyvatelem**, protože emitovala podíly na vlastním kapitálu, a soukromě vlastněná společnost je **právně nabývaným podnikem**, protože její podíly na vlastním kapitálu byly nabyty. Použití pravidel uvedených v odstavcích B13 až B18 však vede k označení pro účely účetnictví:

- a) veřejně obchodované společnosti jako **nabývaného podniku** (účetní nabývaný podnik);
- b) soukromě vlastněné účetní jednotky jako **nabyvatele** (účetní nabyvatel).

Aby mohla být transakce zaúčtována jako obrácená akvizice a aby bylo možné použít všechny zásady uznání a ocenění obsažené v tomto standardu včetně uznání goodwillu, je nutné, aby účetní nabývaný podnik splňoval definici podniku.

Ocenění předané protihodnoty

- B20 Při obrácené akvizici účetní nabyvatel obvykle neemituje žádnou protihodnotu za nabývaný podnik. Místo toho podíly na vlastním kapitálu obvykle emituje pro vlastníky účetního nabyvatele účetní nabývaný podnik. Z tohoto důvodu se k datu akvizice stanovená reálná hodnota protihodnoty předané účetním nabyvatelem za jeho podíl v účetním nabývaném podniku odvodí od počtu podílů na vlastním kapitálu, které by právní dceřiný podnik musel vydat, aby poskytl stejný procentuální podíl na vlastnictví kombinované jednotky majitelům právního mateřského podniku, jako je podíl, který mají tito majitelé v kombinované jednotce v důsledku obrácené akvizice. Takto vypočtená reálná hodnota podílů vlastního kapitálu se použije coby reálná hodnota protihodnoty předané za nabývaný podnik.

Sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky

- B21 Konsolidované účetní závěrky vyhotovené následně po obrácené akvizici se vydají pod jménem právního mateřského podniku (účetní nabývaný podnik), ale popíší se v komentáři jako pokračování účetních závěrek právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) s jednou úpravou, kterou je zpětná úprava právně předepsaného kapitálu účetního nabyvatele tak, aby odrážel strukturu právně upraveného vlastního kapitálu účetního nabývaného podniku. Tato úprava je vyžadovaná pro zobrazení struktury vlastního kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Srovnávací informace uváděné v daných konsolidovaných závěrkách se také zpětně upraví za účelem zachycení právně upraveného kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku).
- B22 Vzhledem k tomu, že konsolidovaná účetní závěrka představuje až na strukturu vlastního kapitálu pokračování účetních závěrek právního dceřiného podniku, konsolidovaná účetní závěrka obsahuje:
- a) aktiva a závazky právního dceřiného podniku (účetní nabyvatel) uznané a oceněné v jejich účetních hodnotách před podnikovou kombinací;
 - b) aktiva a závazky právního mateřského podniku (účetní nabývaný podnik) uznané a oceněné v souladu s tímto standardem;
 - c) nerozdělené zisky a ostatní zůstatky vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (právního nabyvatele) bezprostředně **před** podnikovou kombinací;
 - d) částku uznanou jako emitované podíly vlastního kapitálu v této konsolidované účetní závěre stanovenou tak, že se k emitovanému vlastnímu kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) bezprostředně před podnikovou kombinací přičte reálná hodnota právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Avšak struktura vlastního kapitálu (tj. počet a typ emitovaných kapitálových nástrojů) bude odrážet strukturu vlastního kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku) včetně podílů na vlastním kapitálu emitovaných právním mateřským podnikem za účelem realizace kombinace. Obdobně se upraví struktura vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) za použití výměnného poměru stanoveného v dohodě o akvizici, aby odrážela počet akcií právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku) emitovaných v podnikové kombinaci;
 - e) nekontrolní podíl na předkombinačních účetních hodnotách nerozdělených zisků a jiných položek vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) jak je uvedeno v odstavcích B23 a B24.

Nekontrolní podíl

- B23 U obrácených akvizic někteří vlastníci právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) nemusí vyměnit své podíly na vlastním kapitálu za podíly na vlastním kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Tito vlastníci budou v konsolidované účetní závěre sestavené po obrácené akvizici řešeni jako nekontrolní podíl. Je tomu tak proto, že majitelé právního nabývaného podniku, kteří nevyměňují své podíly na vlastním kapitálu za podíly na vlastním kapitálu právního nabyvatele, mají pouze podíl na výsledcích a čistých aktivech právního nabývaného podniku, a nikoli na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky. A naopak, vlastníci právního nabyvatele, dokonce i když je právní nabyvatel považován za účetní nabývaný podnik, mají podíl na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky.

- B24 Aktiva a závazky právního nabytého podniku jsou oceněny a uznány v konsolidované účetní závěrce jejich účetními hodnotami před podnikovou kombinací (viz odst. B22 písm. a)). Nekomolní podíl v obrácené akvizici tudíž odráží poměrný podíl nekomolních vlastníkú na předkombinačních účetních hodnotách čistých aktiv právního nabývaného podniku, dokonce i když nekomolní podíly v jiných akvizicích jsou oceněny reálnou hodnotou k datu akvizice.

Zisk na akci

- B25 Jak je uvedeno v odst. B22 písm. d), struktura vlastního kapitálu vykázaná v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici odráží strukturu vlastního kapitálu právního nabyvatele (účetního nabývaného podniku) včetně těch podílů na vlastním kapitálu, které za účelem realizace podnikové kombinace emitoval právní nabyvatel.
- B26 Za účelem výpočtu váženého průměru počtu vydaných kmenových akcií (jmenovatel ve výpočtu zisku na akci) během období, v němž dojde k obrácené akvizici:
- a) se počet vydaných kmenových akcií od začátku tohoto období až do data akvizice vypočte jako vážený průměr počtu kmenových akcií právního nabývaného podniku (účetního nabyvatele) za dané období vynásobený výměnným poměrem stanoveným v dohodě o spojení;
 - b) počtem kmenových akcií od data akvizice až do konce tohoto období je skutečný počet vydaných kmenových akcií právního nabyvatele (účetního nabývaného podniku) v oběhu během tohoto období.
- B27 Základní zisk na akci zveřejněný za každé srovnávací období předcházející datu akvizice vykázaný v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici se vypočte vydělením:
- a) hospodářského výsledku právního nabývaného podniku přiřaditelného držitelům kmenových akcií v každém z těchto období;
 - b) historickým váženým průměrem počtu kmenových akcií právního nabývaného podniku vynásobeného výměnným poměrem stanoveným v dohodě o akvizici.

UZNÁNÍ VYBRANÝCH NABYTÝCH AKTIV A PŘEVZATÝCH ZÁVAZKŮ (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 10–13)

B28–B30 [zrušeny]

Nehmotná aktiva

- B31 Nabyvatel uzná odděleně od goodwillu identifikovatelná nehmotná aktiva nabytá v podnikové kombinaci. Nehmotné aktivum se považuje za identifikovatelné, když splní podmínku oddělitelnosti nebo smluvně-právní podmínku.
- B32 Nehmotné aktivum, které splňuje smluvně-právní podmínku, se považuje za identifikovatelné, i když není převoditelné nebo oddělitelné od nabývaného podniku nebo od dalších práv a povinností. Například:
- a) [zrušeno];
 - b) nabyvatel vlastní a provozuje jadernou elektrárnu. Licence k provozu této elektrárny je nehmotným aktivem, které splňuje smluvně-právní podmínku pro své uznání odděleně od goodwillu, i když ji nabyvatel nemůže prodat nebo převést odděleně od nabyté elektrárny. Nabyvatel smí pro účely účetního výkaznictví uznat reálnou hodnotu licence k provozu a reálnou hodnotu elektrárny jako jediné aktivum, za podmínky, že doba použitelnosti obou aktiv je podobná;
 - c) nabývaný podnik vlastní technologický patent. Tento patent poskytl v rámci licence třetím stranám k použití mimo domácí trh, za což získává určité procento budoucích zahraničních výnosů. Jak patent, tak s ním spojené licenční smlouvy splňují smluvně-právní kritérium pro jejich uznání odděleně od goodwillu, i když není proveditelné prodat či převést patent odděleně od licenční smlouvy s ním spojené.
- B33 Podmínka oddělitelnosti znamená, že nabyté nehmotné aktivum je oddělitelné nebo rozdělitelné od nabývaného podniku a lze ho prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnít buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. Nehmotné aktivum, které by nabyvatel byl schopen prodat, poskytnout v rámci licence nebo jinak směnít za něco hodnotného, splňuje podmínku oddělitelnosti, i když nabyvatel nemá v úmyslu ho prodat, poskytnout v rámci licence nebo jinak směnít. Nabyté nehmotné aktivum splňuje podmínku oddělitelnosti, pokud existují důkazy o směnných transakcích takového typu aktiva nebo aktiva podobného typu, a to i v případě, vyskytují-li se takové transakce zřídka a bez ohledu na to, zda se jich nabyvatel účastní. Například seznamy zákazníků a předplatitelů se často poskytují v rámci licence, a tudíž splňují podmínku oddělitelnosti. I když se nabyvatel domnívá, že jeho seznam zákazníků má rysy, které se liší od jiných seznamů zákazníků, skutečnost, že seznamy zákazníků se často poskytují v rámci licence, obecně znamená, že nabytý seznam zákazníků splňuje podmínku oddělitelnosti. Seznamy zákazníků nabytý v podnikové kombinaci nicméně nesplní podmínku oddělitelnosti, pokud podmínky utajení nebo jiné dohody zakazují účetní jednotce prodej, pronájem nebo jiný způsob výměny informací o svých zákaznících.

B34 Nehmotné aktivum, které není samo o sobě oddělitelné od nabývaného podniku nebo kombinované účetní jednotky, splní podmínku oddělitelnosti, pokud je oddělitelné společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. Například:

- a) tržní subjekty směřují závazky z vkladů a související nehmotná aktiva ze vztahů se vkladateli v pozorovatelných směnných transakcích. Nabyvatel tudíž uzná nehmotné aktivum ze vztahů se vkladateli odděleně od goodwillu;
- b) nabývaný podnik vlastní ochrannou známku a zdokumentované, avšak nepatentované technologické znalosti, které využívá k výrobě produktů chráněných ochrannou známkou. Aby bylo možné převést ochrannou známku, majitel musí také převést vše ostatní, co nový majitel bude nezbytně potřebovat k výrobě produktů nebo poskytování služeb nerozlišitelných od těch, které vyráběl nebo poskytoval bývalý majitel. Protože nepatentované technologické znalosti musí být odděleny od nabývaného podniku nebo kombinované účetní jednotky, pokud dojde k prodeji ochranné známky, splňují podmínku oddělitelnosti.

Znovunabytá práva

B35 V podnikové kombinaci může nabyvatel znovu nabýt práva užívat jedno či více nabyvatelových uznaných či neuznaných aktiv, která původně poskytl nabývanému podniku. Příklady takových práv jsou např. právo používat nabyvatelovo obchodní jméno v souladu s dohodou o franšize nebo právo užívat nabyvatelovu technologii na základě licenční dohody. Znovunabytá práva je identifikovatelným aktivem, které nabyvatel uzná odděleně od goodwillu. Odstavec 29 obsahuje postupy, jak ocenit znovunabytá práva a odstavec 55 upravuje následné účetní řešení znovunabytého práva.

B36 Pokud jsou podmínky smlouvy o poskytnutí znovunabytého práva výhodné či nevýhodné v porovnání s podmínkami běžných tržních transakcí se stejnými nebo obdobnými položkami, nabyvatel uzná přínos nebo ztrátu z vypořádání. Odstavec B52 obsahuje postup, jak takový přínos nebo ztrátu z vypořádání stanovit.

Pracovní kolektiv a další neidentifikovatelné položky

B37 Nabyvatel zahrne do goodwillu hodnotu nabytých nehmotných aktiv, která k datu akvizice nejsou identifikovatelná. Například nabyvatel přisuzuje hodnotu existujícímu pracovnímu kolektivu, čímž se má na mysli skupina zaměstnanců, která nabyvateli umožňuje pokračovat v provozování nabytého podniku od data akvizice. Pracovním kolektivem se nemyslí duševní kapitál kvalifikovaných zaměstnanců – tj. (často specializovaná) znalost a zkušenost, kterou zaměstnanci nabývaného podniku s sebou přináší do práce. Protože pracovní kolektiv není identifikovatelným aktivem, které se uznává odděleně od goodwillu, jeho případná hodnota je zahrnuta do goodwillu.

B38 Nabyvatel také do goodwillu zahrne případnou hodnotu připadající na položky, které nesplnily podmínky pro vykazání jako aktivum k datu akvizice. Nabyvatel například může přisuzovat hodnotu potenciálním smlouvám, o kterých nabývaný podnik vyjednával s potenciálními zákazníky k datu akvizice. Protože tyto potenciální smlouvy nejsou samy o sobě aktivem k datu akvizice, nabyvatel je neuznává odděleně od goodwillu. Nabyvatel ani následně nevyjme hodnotu těchto smluv z goodwillu z důvodu událostí, které nastaly po datu akvizice. Nabyvatel nicméně posoudí fakta a okolnosti týkající se této události, které nastanou krátce po akvizici, aby určil, zda samostatně uznatelné nehmotné aktivum existovalo již k datu akvizice.

B39 Po prvotním uznání nabyvatel účtuje o nehmotných aktivech nabytých v podnikové kombinaci v souladu s IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Jak je nicméně stanoveno v odstavci 3 IAS 38, účetní řešení některých nabytých nehmotných aktiv po jejich prvotním uznání je předepsáno jinými IFRS.

B40 Podmínky identifikovatelnosti určují, zda se nehmotné aktivum uzná odděleně od goodwillu. Tyto podmínky nicméně nestanovují žádné návodné postupy, jak stanovit reálnou hodnotu nehmotných aktiv, ani nijak neomezují předpoklady používané při stanovení reálné hodnoty nehmotných aktiv. Nabyvatel by při stanovení reálné hodnoty například bral v úvahu předpoklady, které by použili účastníci trhu při stanovení ceny nehmotného aktiva, jako například očekávání budoucích prodloužení smlouvy. Není nutné, aby prodloužení smlouvy samo o sobě splňovalo kritérium identifikovatelnosti. (Nicméně viz odstavec 29, který obsahuje výjimku ze stanovení reálné hodnoty znovunabytých aktiv uznaných v podnikové kombinaci.) Odstavce 36 a 37 IAS 38 obsahují návodné postupy, které stanovují, zda má být nehmotné aktivum sloučeno do jedné účetní položky s jiným nehmotným či hmotným aktivem.

STANOVENÍ REÁLNÉ HODNOTY VYBRANÝCH IDENTIFIKOVATELNÝCH AKTIV A NEKONTROLNÍCH PODÍLŮ V NABÝVANÉM PODNIKU (POUŽITÍ Odstavců 18 A 19)

Aktiva s nejistými peněžními toky (opravné položky)

B41 Nabyvatel k datu akvizice neuznává samostatnou opravnou položku k aktivům nabytým v podnikové kombinaci, která jsou oceněna reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice, protože dopad nejistoty související s budoucími peněžními toky je zahrnut do ocenění reálnou hodnotou. Tento IFRS například požaduje, aby nabyvatel při zaúčtování podnikové kombinace ocenil nabyté pohledávky včetně půjček jejich reálnou hodnotou k datu akvizice, a proto nabyvatel neuznává samostatnou opravnou položku k

ocenění smluvních peněžních toků, které se k tomu datu považují za nedobytné, ani opravnou položku k očekávaným úvěrovým ztrátám.

Aktiva pronajatá prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako pronajímatel

- B42 Při stanovení reálné hodnoty aktiva k datu akvizice jako např. budovy nebo patentu, které je pronajímáno prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém je nabývaný podnik pronajímatelem, nabyvatel vezme v úvahu podmínky leasingu. Nabyvatel neuzná samostatné aktivum nebo závazek, pokud jsou podmínky operativního leasingu buď výhodné, nebo nevýhodné vzhledem k tržním podmínkám.

Aktiva, která nabyvatel nezamýšlí používat nebo je zamýšlí používat způsobem, který se liší od způsobu, jakým by aktiva používaly ostatní tržní subjekty

- B43 Za účelem ochrany svého konkurenčního postavení či z jiných důvodů může mít nabyvatel v úmyslu nepoužít nabyté nefinanční aktivum aktivně nebo může mít v úmyslu nepoužít ho v souladu s jeho nejlepším a nejvyšším využitím. Jako příklad lze uvést situaci, kdy nabyvatel plánuje použít nabyté nehmotné aktivum výzkumu a vývoje defenzivně tak, že zabrání jiným v tom, aby je používali. Nabyvatel by přesto měl stanovit reálnou hodnotu nefinančního aktiva na základě předpokladu jeho nejlepšího a nejvyššího využití účastníky trhu v souladu s příslušným předpokladem ocenění, při prvotním ocenění i při ocenění reálnou hodnotou sníženou o náklady vyřazení v souvislosti s následným testováním na znehodnocení.

Nekontrolní podíly v nabývaném podniku

- B44 Tento IFRS povoluje nabyvateli ocenit nekontrolní podíl v nabývaném podniku jeho reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice. Nabyvatel někdy bude schopen k datu akvizice stanovit reálnou hodnotu nekontrolního podílu na základě kotovaných cen podílů na vlastním kapitálu na aktivním trhu (tj. těch, které nedrží nabyvatel). V jiných případech však kotované ceny aktivního trhu pro podíly na vlastním kapitálu nemusí být k dispozici. Za takových okolností nabyvatel stanoví reálnou hodnotu nekontrolního podílu pomocí jiných technik ocenění.
- B45 Reálná hodnota nabyvatelova podílu na nabývaném podniku a nekontrolního podílu se může lišit, je-li vztažena na akcii. Hlavním rozdílem pravděpodobně bude prémie za ovládání, která je obsažena v reálné hodnotě jednotlivých akcií z nabyvatelova podílu na nabývaném podniku, nebo naopak diskont za nemožnost ovládání (také nazývaný diskont nekontrolního podílu) obsažený v jednotlivých akciích připadajících nekontrolnímu podílu, pokud by účastníci trhu vzali v úvahu tuto premii nebo diskont při stanovení ceny nekontrolního podílu.

VYČÍSLENÍ GOODWILLU NEBO PŘÍNOSU Z VÝHODNÉ KOUPE

Vyčíslení, k datu akvizice, reálné hodnoty nabyvatelova podílu na nabývaném podniku pomocí oceňovacích technik (použití odstavce 33)

- B46 V podnikové kombinaci realizované bez předání protihodnoty nabyvatel za účelem vyčíslení goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě nahradí reálnou hodnotu předané protihodnoty k datu akvizice reálnou hodnotou svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice (viz odstavce 32–34).

Zvláštní ustanovení k použití metody koupě na kombinace vzájemných účetních jednotek (použití odstavce 33)

- B47 Když se kombinují dvě vzájemné účetní jednotky, může dojít k tomu, že reálná hodnota vlastního kapitálu nabývaného podniku nebo členského podílu v něm (nebo reálná hodnota nabývaného podniku) je spolehlivěji stanovitelná než reálná hodnota členského podílu předaného nabyvatelem. Za takové situace odstavec 33 vyžaduje, aby nabyvatel určil částku goodwillu pomocí reálné hodnoty podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předávaného podílu na vlastním kapitálu nabyvatele k datu akvizice. Nabyvatel v kombinaci vzájemných účetních jednotek navíc ve svém výkazu o finanční pozici uzná čistá aktiva nabývaného podniku jako přímý přírůstek kapitálu nebo vlastního kapitálu, a nikoli jako přírůstek nerozdělených zisků, což je konzistentní s tím, jak je metoda koupě použita ostatními účetními jednotkami.
- B48 Ačkoli se vzájemné účetní jednotky v mnoha rysech podobají jiným podnikům, liší se především v tom, že jejich členové jsou jak jejich zákazníci, tak vlastníci. Členové vzájemných účetních jednotek obvykle očekávají, že jejich členství jim ponese užitky, často ve formě slev na zboží a služby nebo zásluhových dividend. Výše zásluhových dividend, které jsou alokovány členům, se často odvíjí od objemu obchodů, které daný člen se vzájemnou účetní jednotkou v daném roce uzavře.
- B49 Ocenění vzájemné účetní jednotky reálnou hodnotou musí vzít v úvahu předpoklady, které by tržní subjekty pojaly ohledně budoucích členských užitků, a další relevantní předpoklady, které by tržní subjekty pojaly ohledně vzájemné účetní jednotky. Například model odhadovaných peněžních toků může být použit ke stanovení reálné hodnoty vzájemné účetní jednotky. Peněžní toky použité jako vstupy do modelu se založí na očekávaných peněžních tocích vzájemné účetní jednotky, které mohou být představovány užitky ze slev, jako jsou například slevy na zboží a službách.

URČENÍ TOHO, CO JE SOUČÁSTÍ PODNIKOVÉ KOMBINACE (POUŽITÍ ODSAVCŮ 51 A 52)

B50 Nabyvatel při určení toho, zda je transakce součástí výměny za nabývaný podnik či oddělenou transakcí od podnikové kombinace, zváží následující faktory, které se navzájem nevylučují ani nejsou jednotlivě nezvratné:

- a) **důvod pro uskutečnění transakce** – Porozumění důvodům, proč strany zúčastněné v kombinaci (nabyvatel, nabývaný podnik, jejich vlastníci, ředitelé a manažeři – a jejich zástupci) uzavřely konkrétní transakci nebo dohodu, může osvětlit, zda se jedná o součást převedené protihodnoty a nabytých aktiv a převzatých závazků. Například je-li transakce uzavřena primárně tak, že z ní má prospěch nabyvatel nebo kombinovaná účetní jednotka namísto nabývaného podniku či jeho bývalých vlastníků, tak určitá část ceny placené v transakci (a případná související aktiva nebo závazky) bude méně pravděpodobně součástí výměny za nabývaný podnik. V důsledku toho nabyvatel zaúčtuje tuto část ceny odděleně od podnikové kombinace;
- b) **kdo inicioval transakci** – Porozumění tomu, kdo inicioval transakci, může osvětlit, zda je tato transakce součástí výměny za nabývaný podnik. Je-li například transakce nebo jiná událost iniciována nabyvatelem, je možné, že jejím smyslem je zajištění budoucích ekonomických užitků pro nabyvatele nebo kombinovanou účetní jednotku, přičemž nabývaný podnik nebo jeho bývalí vlastníci získají užitků jen málo nebo žádné. Na druhé straně, je-li transakce nebo dohoda iniciována nabývaným podnikem nebo jeho bývalými vlastníky, je méně pravděpodobné, že je uzavírána s úmyslem zajistit užitek nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce a je tedy pravděpodobnější, že je součástí podnikové kombinace;
- c) **načasování transakce** – Načasování transakce může také osvětlit, zda je tato transakce součástí výměny za nabývaný podnik. Uskuteční-li se například transakce mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem v průběhu vyjednávání podmínek podnikové kombinace, může být jejím smyslem způsobení toho, že podniková kombinace přinese budoucí ekonomické užítky nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce. Pokud je to tak, je pravděpodobné, že nabývaný podnik nebo jeho bývalí vlastníci z transakce získají jen malý nebo nezískají žádný užitek kromě užitku, který získají jako část kombinované jednotky.

Vypořádání historických vztahů mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem v podnikové kombinaci (použití odst. 52 písm. a))

B51 Mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou existovat vztahy, které vznikly ještě předtím, než začali zvažovat podnikovou kombinaci. Tyto vztahy se zde nazývají „historické vztahy“. Historické vztahy mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou být smluvní (například vztah dodavatele a zákazníka nebo poskytovatele a uživatele licence) nebo mimosmluvní (například žalobce a obžalovaný).

B52 Pokud dojde v důsledku podnikové kombinace k vypořádání historického vztahu, nabyvatel uzná přínos nebo ztrátu oceněné následovně:

- a) v případě historického mimosmluvního vztahu (například soudní spor) reálnou hodnotou;
- b) v případě historického smluvního vztahu menší částkou z následujících bodů i) a ii):
 - i) částkou, o kterou je smlouva výhodnější nebo nevýhodnější z pohledu nabyvatele v porovnání s podmínkami běžných tržních transakcí se stejnými nebo podobnými položkami. (Nevýhodná smlouva je taková smlouva, která je nevýhodná ve smyslu běžných tržních podmínek. Nemusí to nutně být ztrátová smlouva, ve které nevyhnutelné náklady potřebné ke splnění povinností ze smlouvy přesahují ekonomické užítky, které ze smlouvy mají plynout.);
 - ii) částkou stanoveného odstupného, které má k dispozici ten, pro kterého je smlouva nevýhodná.

Pokud je ii) menší než i), je rozdíl zahrnut do zaúčtování podnikové kombinace.

Částka uznaného přínosu nebo ztráty může částečně záviset na tom, zda nabyvatel již dříve uznal související aktivum nebo závazek, a tudíž se zveřejněný přínos nebo ztráta může lišit od částek stanovených v souladu s výše uvedenými požadavky.

B53 Historický vztah může být smlouvou, kterou nabyvatel uzná jako znovunabyté právo. Pokud tato smlouva obsahuje výhodné nebo nevýhodné podmínky v porovnání se stanovováním cen v běžných tržních transakcích se stejnými nebo obdobnými položkami, nabyvatel uzná přínos nebo ztrátu z vypořádání kontraktu odděleně od podnikové kombinace a v částce stanovené podle odstavce B52.

Dohody o podmíněných úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům (použití odst. 52 písm. b))

B54 Určení toho, zda dohody o podmíněných úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům jsou podmíněnou protihodnotou v podnikové kombinaci, nebo jsou samostatnou transakcí, záleží na povaze těchto dohod. Porozumění důvodům, proč dohoda o akvizici obsahuje ustanovení o podmíněných úhradách, kdo dohodu inicioval a kdy jednající strany dohodu uzavřely, může pomoci při posuzování povahy dohody.

B55 Pokud není zřejmé, zda dohoda o úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům je součástí směny za nabývaný podnik, nebo je transakcí oddělenou od podnikové kombinace, nabyvatel vezme v úvahu následující indikátory:

- a) *setrvání v zaměstnání* – podmínky setrvání v zaměstnání, za nichž se prodávající vlastníci stanou klíčovými zaměstnanci, mohou indikovat povahu dohody o podmíněné protihodnotě. Relevantní podmínky setrvání v zaměstnání mohou být obsaženy v pracovních smlouvách, smlouvě o akvizici nebo jiných dokumentech. Dohoda o podmíněné protihodnotě, ve které úhrady automaticky propadají, pokud dojde k ukončení zaměstnaneckého vztahu, je mzdou za služby poskytované po kombinaci. Dohody, při nichž podmíněná úhrada není ovlivněna ukončením zaměstnaneckého vztahu, může indikovat to, že podmíněná úhrada je dodatečnou protihodnotou, a nikoliv mzdou;
- b) *doba setrvání v zaměstnání* – pokud se vyžadovaná doba setrvání v zaměstnání shoduje s obdobím pro podmíněnou úhradu či je delší, může to být indikátorem, že podmíněné úhrady jsou v podstatě mzdami;
- c) *úroveň mezd* – za situace, kdy mzdy mimo podmíněné úhrady jsou na přiměřené úrovni v porovnání se mzdami ostatních klíčových zaměstnanců kombinované účetní jednotky, se dá předpokládat, že podmíněné úhrady jsou dodatečnou protihodnotou, a nikoliv mzdou;
- d) *dodatečné platby zaměstnancům* – pokud prodávající vlastník, který se nestane zaměstnancem, obdrží menší částku připadající na akcii než vlastník, který se stane zaměstnancem kombinované účetní jednotky, je pravděpodobné, že dodatečná částka podmíněné úhrady poskytnutá prodávajícím vlastníkům, kteří se stanou zaměstnanci, je mzda;
- e) *počet vlastněných podílů* – relativní počet podílů vlastněných prodávajícími vlastníky, kteří setrvávají jako klíčoví zaměstnanci, může být indikátorem povahy dohody o podmíněné protihodnotě. Pokud například prodávající vlastníci, kteří vlastnili v podstatě veškeré podíly nabývaného podniku, setrvávají v podniku jako klíčoví zaměstnanci, může tato skutečnost indikovat, že dohoda je v podstatě dohodou o sdílení zisku, jejímž účelem je poskytnout mzdu za služby po datu akvizice. Na druhé straně, pokud prodávající vlastníci, kteří setrvávají v podniku jako klíčoví zaměstnanci, vlastnili pouze malý počet podílů nabývaného podniku a všichni prodávající vlastníci obdrží stejnou částku podmíněné protihodnoty připadající na podíl, může tato skutečnost indikovat, že podmíněná úhrada je dodatečnou protihodnotou. Předakviziční vlastnictví podílů držných stranami spřízněnými s prodávajícími vlastníky, kteří setrvávají jako klíčoví zaměstnanci, jako např. členové rodiny, se také berou v úvahu;
- f) *vztah k ocenění* – pokud se první částka protihodnoty předaná k datu akvizice odvíjí od nejnižší hranice stanovené při ocenění nabývaného podniku a podmíněnost úhrady se odvíjí od tohoto ocenění, může tato skutečnost indikovat, že podmíněné úhrady jsou dodatečnou protihodnotou. Na druhé straně, pokud je způsob podmínění úhrady konzistentní s dohodami o sdílení zisku uzavřenými v minulosti, může tato skutečnost indikovat, že podstatou dohody je poskytnout mzdu;
- g) *způsob určení protihodnoty* – způsob určení podmíněné protihodnoty může pomoci při posuzování povahy dohody. Je-li například podmíněná úhrada určena na základě násobků zisku, může to znamenat, že povinnost uhradit takovou částku je podmíněnou protihodnotou v podnikové kombinaci a že smyslem tohoto způsobu výpočtu úhrady je stanovení nebo ověření reálné hodnoty nabývaného podniku. Na druhé straně, podmíněná úhrada, která je stanovena procentem ze zisku, může znamenat, že povinnost uhradit tuto částku zaměstnancům je dohodou o sdílení zisku, jejímž smyslem je poskytnout mzdu zaměstnancům za jejich služby;
- h) *další dohody a skutečnosti* – podmínky dalších dohod s prodávajícími vlastníky (jako např. dohody o nekonkurování si, nesplnění smlouvy, smlouvy o poradenství a smlouvy o nájmu nemovitostí) a daňové řešení podmíněných úhrad mohou indikovat, že podmíněné úhrady lze přičítat něčemu jinému než protihodnotě za nabývaný podnik. Nabyvatel může například v souvislosti s akvizicí uzavřít smlouvu o nájmu nemovitostí s podstatným prodávajícím vlastníkem. Pokud je nájemné sjednané v této smlouvě podstatně nižší než tržní nájemné, některé nebo podmíněné úhrady pronajmateli (prodávajícímu vlastníkovu) vyžadované samostatnou dohodou o podmíněné úhradě mohou v podstatě být platbami za používání najatého majetku, které nabyvatel musí ve své závěrce sestavené po kombinaci uznat odděleně. Na druhé straně, pokud nájemní smlouva určuje nájemné, které je konzistentní s podmínkami na trhu nájmu nemovitostí, dohoda o podmíněné úhradě prodávajícímu vlastníkovu může představovat podmíněnou protihodnotu v podnikové kombinaci.

Výměna nabyvateľových příslibů úhrad vázaných na akcie za přísliby držené zaměstnanci nabývaného podniku (použití odst. 52 písm. b))

B56 Nabyvatel může vyměňovat své přísliby úhrad vázaných na akcie¹ (náhradní přísliby) za přísliby držené zaměstnanci nabývaného podniku. Výměny akciových opcí nebo jiných příslibů úhrad vázaných na akcie ve spojení s podnikovou kombinací se účtují jako modifikace příslibů úhrad vázaných na akcie v souladu s IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*. Pokud nabyvatel nahrazuje přísliby nabývaného podniku, součástí protihodnoty předané v podnikové kombinaci se stane částka tržně oceněných nabyvateľových náhradních příslibů či její část. Odstavce B57–B62 poskytují návodné postupy k rozdělení tržního ocenění. V případech, kdy přísliby nabývaného podniku mohou v důsledku podnikové kombinace vypršet, a pokud nabyvatel nahradí tyto přísliby, dokonce i když k tomu není povinen, uzná se celá částka

¹ V odstavcích B56–B62 odkazuje výraz „přísliby úhrad vázaných na akcie“ na přiznané či nepřiznané transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie.

tržně oceněných náhradních příslibů v účetní závěrce sestavené po kombinaci v souladu s IFRS 2 jako mzdový náklad. Jinak řečeno, žádná část těchto tržně oceněných příslibů se nevezme v úvahu při stanovování výše protihodnoty předané v podnikové kombinaci. Nabyvatel je povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, pokud nabývaný podnik či jeho zaměstnanci mají schopnost si výměnu vynutit. Pro účely použití tohoto ustanovení je nabyvatel například povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, pokud je jejich výměna vyžadována:

- a) podmínkami ve smlouvě o akvizici;
- b) podmínkami v příslibech nabývaného podniku;
- c) relevantními právními předpisy.

B57 Za účelem určení, jaká část náhradních příslibů je součástí protihodnoty předané za nabývaný podnik a jaká část je mzdou za služby obdržené po kombinaci, nabyvatel k datu akvizice ocení jak jím poskytované náhradní přísliby, tak i přísliby nabývaného podniku v souladu s IFRS 2. Část tržního ocenění náhradních příslibů, která je součástí protihodnoty převedené za nabývaný podnik, se rovná části příslibu nabývaného podniku, která souvisí se službami poskytnutými před podnikovou kombinací.

B58 Část náhradních příslibů přiřaditelných ke službám poskytnutým před podnikovou kombinací je tržním oceněním příslibů nabývaného podniku vynásobeným poměrem části zakončeného rozhodného období k celkovému rozhodnému období nebo, pokud je delší, k původnímu rozhodnému období příslibů nabývaného podniku. Rozhodné období je takové období, během kterého musí být splněny všechny specifikované rozhodné podmínky. Rozhodné podmínky jsou definované v IFRS 2.

B59 Část dosud nepřiznaných náhradních příslibů přiřaditelných ke službám poskytovaným po kombinaci, a tudíž uznaných jako mzdové náklady v účetní závěrce sestavené po kombinaci, se rovná celkové částce tržního ocenění náhradních příslibů snížené o částku související se službami, které byly poskytnuty před podnikovou kombinací. Nabyvatel tudíž přiřadí případný přebytek tržního ocenění náhradních příslibů nad tržním oceněním příslibů nabývaného podniku vázaným ke službám poskytovaným po kombinaci a uzná tento přebytek jako mzdový náklad v účetních závěrkách sestavených po kombinaci. Nabyvatel přiřadí část náhradních příslibů službám poskytnutým po kombinaci, pokud tuto službu vyžaduje, bez ohledu na to, zda zaměstnanci poskytli všechny služby vyžadované k udělení příslibu nabývaného podniku před datem akvizice.

B60 Část dosud neudělených náhradních příslibů souvisejících se službami poskytovanými před podnikovou kombinací i souvisejících se službami poskytovanými po podnikové kombinaci musí odrážet nejlepší dostupný odhad počtu náhradních příslibů, jejichž udělení se očekává. Je-li například tržní ocenění části náhradních příslibů souvisejících se službami poskytnutými před podnikovou kombinací 100 MJ a nabyvatel očekává, že pouze 95 % příslibů bude uděleno, do protihodnoty předané v podnikové kombinaci bude zahrnuta pouze částka ve výši 95 MJ. Změny v odhadech počtu udělení náhradních příslibů se odrazí ve mzdových nákladech v účetním období, ve kterém nastane jejich změna nebo propadnutí – a ne jako úprava protihodnoty předané v podnikové kombinaci. Obdobně se důsledky jiných událostí při stanovení mzdového nákladu za období, ve kterém daná událost, jako např. modifikace nebo konečný výsledek příslibů s výkonnostními podmínkami, které nastanou po datu akvizice, nastane, účtují v souladu s IFRS 2.

B61 Na určení části náhradních příslibů souvisejících se službami poskytovanými před podnikovou kombinací a souvisejících se službami poskytovanými po podnikové kombinaci se použijí stejná kritéria bez ohledu na to, zda je náhradní příslib v souladu s IFRS 2 klasifikován jako závazek nebo kapitálový nástroj. Veškeré změny v tržně stanoveném ocenění příslibů klasifikovaných jako závazek po datu akvizice a související daňový efekt se uznají v nabyvatelových pokombinačních účetních závěrkách v obdobích, ve kterých takové změny nastanou.

B62 Vliv výměny příslibů úhrad vázaných na akcie na daň ze zisku se uzná v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

Transakce nabývaného podniku spočívající v úhradách vázaných na akcie vypořádané kapitálovými nástroji

B62A Nabývaný podnik může mít nesplacené transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie, které nabyvatel nevyměnil za své úhrady vázané na akcie. Jsou-li převedeny, tyto transakce nabývaného podniku spočívající v úhradách vázaných na akcie jsou součástí nekontrolního podílu v nabývaném podniku a ocenění je stanoveno tržně. Nejsou-li převedeny, je tržní ocenění stanoveno takovým způsobem, jako kdyby datum akvizice bylo datem poskytnutí podle odstavců 19 a 30.

B62B Tržní ocenění nepřevedených transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie je přiděleno nekontrolnímu podílu na základě poměru části zakončeného rozhodného období k celkovému rozhodnému období nebo, pokud je delší, k původnímu rozhodnému období transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie. Zůstatek je přiřazen ke službám poskytovaným po kombinaci.

OSTATNÍ IFRS, KTERÉ POSKYTUJÍ NÁVODNÉ POSTUPY K NÁSLEDNÉMU OCEŇOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ (POUŽITÍ Odstavce 54)

B63 Tento odstavec uvádí příklady jiných IFRS, které obsahují návodné postupy k následnému oceňování a účtování nabytých aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci. Jedná se např. o následující standardy:

- a) IAS 38 stanovuje účetní řešení identifikovatelných nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci. Nabyvatel ocení goodwill v částce uznané k datu akvizice snížené o případné kumulované ztráty ze znehodnocení. IAS 36 *Znehodnocení aktiv* stanovuje účetní řešení znehodnocení;
- b) [zrušeno];
- c) IAS 12 stanovuje následné účetní řešení odložených daňových pohledávek (včetně neuznaných) a závazků nabytých v podnikové kombinaci;
- d) IFRS 2 poskytuje návodné postupy k následnému oceňování a účetnímu řešení části příslibů úhrad vázaných na akcie vydaných nabyvatelem, které jsou přiřaditelné budoucím službám zaměstnanců;
- e) IFRS 10 poskytuje návodné postupy k účetnímu řešení změn ve výši podílu mateřského podniku v dceřiném podniku poté, co nad ním dosáhne jeho ovládnutí.

ZVEŘEJNĚNÍ (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 59 A 61)

B64 Pro splnění cíle odstavce 59 nabyvatel pro každou podnikovou kombinaci, která nastala ve vykazovaném období, zveřejní následující informace:

- a) název a popis nabývaného podniku;
- b) datum akvizice;
- c) procento nabytých podílů na vlastním kapitálu;
- d) hlavní důvody uskutečnění podnikové kombinace a popis způsobu, kterým nabyvatel získal kontrolu nad nabývaným podnikem;
- e) kvalitativní popis faktorů tvořících uznaný goodwill, jako jsou očekávané synergie z kombinace operací nabývaného podniku a nabyvatele, nehmotná aktiva, která nesplnila podmínky pro samostatné uznání, a jiné faktory;
- f) k datu akvizice stanovenou reálnou hodnotu celkové předané protihodnoty a k datu akvizice stanovené reálné hodnoty každé významné součásti protihodnoty, jako např.:
 - i) peněz;
 - ii) dalších hmotných nebo nehmotných aktiv, včetně podniku nebo dceřiného podniku nabyvatele;
 - iii) vzniklých závazků, například závazku z podmíněné protihodnoty;
 - iv) podílů na vlastním kapitálu nabyvatele, včetně počtu emitovaných nebo emitovatelných nástrojů nebo podílů a metody stanovení reálné hodnoty těchto nástrojů nebo podílů;
- g) v případě dohod o podmíněné protihodnotě a aktiv z odškodnění:
 - i) částku uznanou k datu akvizice;
 - ii) popis dohody a způsob stanovení výše úhrady a
 - iii) odhad možných mezí výsledných úhrad (nediskontovaných), nebo pokud meze nelze odhadnout, důvod, proč je nelze stanovit. Pokud maximální částka úhrady není omezena, nabyvatel tento fakt zveřejní;
- h) v případě nabytých pohledávek:
 - i) reálnou hodnotu pohledávek;
 - ii) smluvní částku brutto;
 - iii) k datu akvizice stanovený nejlepší odhad nedobytných smluvních peněžních toků.

Tato zveřejnění jsou poskytnuta podle hlavních kategorií pohledávek, jako jsou např. půjčky, přímé finanční leasingy a další kategorie pohledávek;
- i) částky uznané k datu akvizice pro všechny hlavní kategorie nabytých aktiv a převzatých závazků;
- j) pro každý podmíněný závazek uznaný v souladu s odstavcem 23 informace vyžadované odstavcem 85 IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Pokud nedojde k uznání podmíněného závazku, protože jej nelze spolehlivě ocenit, nabyvatel zveřejní:
 - i) informace vyžadované odstavcem 86 IAS 37;
 - ii) důvody, proč takový závazek nemohl být spolehlivě oceněn;
- k) celkovou částku goodwillu, která bude daňově uplatnitelná;

- l) v případě transakcí, které jsou uznány odděleně od nabytí aktiv a převzetí závazků v podnikové kombinaci v souladu s odstavcem 51:
 - i) popis každé transakce;
 - ii) jak nabyvatel každou z transakcí zaúčtoval;
 - iii) částky uznané za každou transakci zvlášť a řádky účetních výkazů, na kterých tyto částky byly uznány;
 - iv) pokud je transakce ve skutečnosti vypořádáním historických vztahů, metodu použitou k určení částky vypořádání;
- m) zveřejnění samostatně uznaných transakcí vyžadovaných v písmenu l) se týká i nákladů spojených s akvizicí. Samostatně se zveřejní částky těchto nákladů, které se uznají jako náklad ve výkazu úplného výsledku společně s řádky, na kterých byly uznány. Dále se zveřejní částka případných nákladů s emisí neuznaných jako náklad a způsob jejich uznání;
- n) v případě výhodné koupě (viz odstavce 34–36):
 - i) částku jakéhokoliv přínosu uznaného v souladu s odstavcem 34 a řádek výkazu úplného výsledku, na kterém je tento přínos uznán;
 - ii) důvody, které způsobily, že transakce vyústila v přínos;
- o) v případě každé podnikové kombinace, ve které nabyvatel k datu akvizice drží méně než 100 % podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku:
 - i) částku nekontrolních podílů v nabývaném podniku uznanou k datu akvizice a oceňovací bázi této částky;
 - ii) techniku (techniky) ocenění a podstatné vstupy použité ke stanovení reálné hodnoty všech nekontrolních podílů v nabývaném podniku;
- p) v případě postupné podnikové kombinace:
 - i) reálnou hodnotu podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nabyvatel držel bezprostředně před datem akvizice;
 - ii) částku případných přínosů nebo ztrát uznaných v důsledku přecenění podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nabyvatel držel před podnikovou kombinací, na reálnou hodnotu (viz odstavec 42) a řádek výkazu úplného výsledku, ve kterém jsou tyto přínosy nebo ztráty uznány;
- q) následující informace:
 - i) částku výnosů a hospodářského výsledku nabývaného podniku od data akvizice, která je vykázána v konsolidovaném výkazu úplného výsledku za vykazované období;
 - ii) částku výnosů a hospodářského výsledku kombinované účetní jednotky za vykazované období jako kdyby datum akvizice všech podnikových kombinací, které nastaly v průběhu tohoto období, bylo na začátku účetního období.

Pokud se zveřejnění informací uvedených v tomto písmeni ukáže jako neproveditelné, nabyvatel tuto skutečnost zveřejní a vysvětlí důvody, které k tomu vedou. Tento standard používá termín „neproveditelný“ ve stejném významu jako IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

- B65 V případě podnikových kombinací realizovaných v průběhu vykazovaného období, které jsou jednotlivě nevýznamné, ale v souhrnu jsou významné, nabyvatel zveřejní informace vyžadované odst. B64 písm. e)–q) agregovaně.
- B66 Pokud datum akvizice podnikové kombinace nastane po konci vykazovaného období, ale ještě předtím, než dojde ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění, nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavcem B64 v případě, že prvotní zaúčtování podnikové kombinace je k datu schválení účetní závěrky ke zveřejnění dokončeno. Není-li prvotní zaúčtování dokončeno, nabyvatel popíše, která zveřejnění není možné provést, a důvody, proč to není možné.
- B67 Aby byl splněn cíl odstavce 61, nabyvatel zveřejní následující informace, a to pro každou významnou podnikovou kombinaci zvlášť nebo pro jednotlivě nevýznamné, ale v souhrnu významné, podnikové kombinace agregovaně:
 - a) pokud prvotní zaúčtování podnikové kombinace není pro určitá aktiva, závazky, nekontrolní podíly nebo komponenty protihodnoty dokončeno (viz odstavec 45) a částky související s podnikovou kombinací uznané v účetní závěrce byly tudíž stanoveny pouze prozatímně:
 - i) důvody, které způsobily nedokončení prvotního zaúčtování podnikové kombinace;
 - ii) aktiva, závazky, nekontrolní podíly nebo komponenty protihodnoty, jejichž prvotní zaúčtování není dokončeno;

- iii) způsob a částky úprav uznaných v rámci dokončovacího období za vykazované období v souladu s odstavcem 49;
- b) v každém účetním období po datu akvizice, dokud účetní jednotka nezinkasuje, neprodá nebo jinak nepozbude práva k aktivu z podmíněné protihodnoty nebo dokud účetní jednotka nevypořádá závazek z podmíněné protihodnoty nebo nedojde k jeho zrušení či vypršení:
 - i) případné změny v uznaných částkách včetně rozdílu, který vznikne při vypořádání;
 - ii) případné změny v mezích možných výsledků (nediskontovaných) a důvody těchto změn;
 - iii) oceňovací techniky a klíčové vstupy do modelů použitých k ocenění podmíněné protihodnoty;
- c) v případě podmíněných závazků uznaných v podnikové kombinaci nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavci 84 a 85 IAS 37 pro každou kategorii rezerv;
- d) sesouhlasení účetní hodnoty goodwillu k začátku a konci vykazovaného období, ve kterém se odděleně uvede:
 - i) brutto hodnota a kumulované ztráty ze znehodnocení k začátku vykazovaného období;
 - ii) goodwill, který přibyl, uznaný během vykazovaného období, kromě goodwillu zahrnutého do vyřazované skupiny, která k datu akvizice splňuje podmínky klasifikace držená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*;
 - iii) úpravy, které vyplývají z následného uznání odložené daňové pohledávky v průběhu vykazovaného období v souladu s odstavcem 67;
 - iv) goodwill zahrnutý do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 a goodwill vyňatý v průběhu vykazovaného období, aniž by dříve byl vykazován v rámci vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji;
 - v) ztráty ze znehodnocení uznané během období v souladu s IAS 36 (IAS 36 navíc vyžaduje zveřejnění informací o zpětně získatelné části a ztrátě ze znehodnocení goodwillu);
 - vi) netto částku kursových rozdílů vzniklých ve vykazovaném období v souladu s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*;
 - vii) případné další změny účetní hodnoty, ke kterým dojde v průběhu vykazovaného období;
 - viii) brutto částku a kumulované ztráty ze znehodnocení ke konci vykazovaného období;
- e) částku a vysvětlení případných přínosů a ztrát uznaných v běžném vykazovaném období, které:
 - i) souvisí s nabytými aktivy a převzatými závazky z podnikové kombinace, která byla realizována v běžném období nebo v předcházejících obdobích;
 - ii) jsou takového rozsahu, podstaty nebo mají takový dopad, že jejich zveřejnění poskytne relevantní informace potřebné k porozumění účetní závěrce kombinované jednotky.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ PRO PODNIKOVÉ KOMBINACE ZAHRNUJÍCÍ VÝHRADNĚ VZÁJEMNÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY NEBO REALIZOVANÉ VÝHRADNĚ NA ZÁKLADĚ SMLOUVY (POUŽITÍ Odstavce 66)

- B68** Odstavec 64 stanovuje, že se tento IFRS se použije prospektivně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního ročního účetního období počínajícího 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Tento standard nicméně smí být použit až od počátku ročního účetního období, které začalo 30. června 2007 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS před jeho datem účinnosti, tento fakt zveřejní a současně použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008).
- B69** Požadavek na prospektivní použití tohoto IFRS má pro podnikovou kombinaci uskutečněnou výhradně mezi vzájemnými účetními jednotkami nebo realizované výhradně na základě smlouvy tyto důsledky:
- a) *klasifikace* – účetní jednotka nezmění klasifikaci předchozí podnikové kombinace, která byla provedena v souladu s jejími předchozími účetními postupy vztahujícími se na takovéto kombinace;
 - b) *dříve uznaný goodwill* – k začátku prvního účetního období, ve kterém bude tento IFRS použit, bude účetní hodnotou goodwillu vzniklého v předchozí podnikové kombinaci jeho účetní hodnota k tomuto datu v souladu s předchozími účetními postupy účetní jednotky; Při určování této částky účetní jednotka provede eliminaci účetní hodnoty případných kumulovaných odpisů proti souvisejícímu snížení goodwillu. Účetní hodnota goodwillu se dále nijak neupravuje;
 - c) *goodwill dříve uznaný jako snížení vlastního kapitálu* – účetní postupy, které dříve účetní jednotka používala, mohly způsobit, že goodwill, který vznikl v předchozí podnikové kombinaci, byl uznán jako snížení vlastního kapitálu. V takovém případě účetní jednotka k počátku účetního období, ve kterém poprvé použije tento IFRS, goodwill neuzná jako aktivum. Účetní jednotka dále neuzná do hospodářského výsledku žádnou část goodwillu, když dojde k vyřazení části nebo celého podniku,

se kterým goodwill souvisel, nebo když dojde ke znehodnocení peněžotvorné jednotky, se kterou goodwill souvisí;

- d) *následné účetní řešení goodwillu* – od počátku prvního účetního období, ve kterém se použije tento IFRS, účetní jednotka přestane odepisovat goodwill pocházející z dřívější podnikové kombinace a začne ho testovat na znehodnocení v souladu s IAS 36;
- e) *dříve uznaný záporný goodwill* – účetní jednotka, která zaúčtovala předchozí podnikovou kombinaci metodou koupě, mohla v důsledku přebytku svého podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku nad pořizovacími náklady takového podílu uznat časově rozlišený výnos (někdy také nazývaný záporný goodwill). V takovém případě účetní jednotka vyjme účetní hodnotu takového časově rozlišeného výnosu k začátku prvního účetního období, ve kterém použije tento IFRS, se související úpravou počátečního zůstatku nerozdělených zisků k tomuto datu.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 5

Stálá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti

CÍL

- 1 Cílem tohoto IFRS je specifikovat účtování pro aktiva držena k prodeji a vykázání a zveřejnění *ukončovaných činností*. IFRS zejména požaduje, aby:
- a) aktiva splňující kritéria pro klasifikaci držena k prodeji byla oceněna v nižší z účetní hodnoty a *reálné hodnoty* snížené o *náklady prodeje*, a jejich odepisování bylo ukončeno;
 - b) aktiva splňující kritéria pro klasifikaci držena k prodeji byla vykázána odděleně ve výkazu o finanční pozici a výsledky ukončovaných činností byly vykázány odděleně ve výkazu o úplném výsledku.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Požadavky na klasifikaci a vykázání tohoto IFRS platí pro všechna uznaná *dlouhodobá aktiva*¹ a všechny *vyřazované skupiny* účetní jednotky. Požadavky na oceňování tohoto IFRS platí pro všechna uznaná 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* nejsou reklasifikována na *krátkodobá aktiva*, dokud nesplňují kritéria pro klasifikaci držena 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 držena 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 *peněžitkových jednotek*, jednou peněžitkovou jednotkou nebo částí peněžitvorné jednotky². 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 snížené o náklady prodeje. Požadavky na oceňování individuálních aktiv a závazků vyřazované skupiny jsou uvedeny v odstavcích 18, 19 a 23.
- 5 Pravidla tohoto IFRS³ pro oceňování neplatí pro následující aktiva, která jsou předmětem uvedených standardů IFRS, 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 IFRS 9 *Finanční nástroje*;
 - d) dlouhodobá aktiva účtovaná v souladu s modelem reálné hodnoty IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*;
 - e) dlouhodobá aktiva oceněná reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje v souladu s IAS 41 *Zemědělství*;
 - f) skupiny smluv, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy*.
- 5A Požadavky tohoto IFRS na klasifikaci, prezentaci a oceňování dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny), která jsou klasifikována jako držena k prodeji, se použijí rovněž pro dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k rozdělení vlastníkům jednajícím v rámci jejich pravomocí jakožto vlastníci (držené k rozdělení vlastníkům).
- 5B Tento IFRS stanoví zveřejnění požadovaná u dlouhodobých aktiv (nebo u vyřazovaných skupin), která jsou klasifikována jako držena k prodeji nebo jako ukončované činnosti. Zveřejnění z ostatních mezinárodních standardů účetního výkaznictví se u těchto aktiv (nebo vyřazované skupiny) nepoužije, pokud tyto standardy nevyžadují:

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 skončení účetního období. Odstavec 3 platí pro klasifikaci takovéhoto 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 peněžitvorné jednotky, se stane samostatnou peněžitkovou jednotkou.

³ Jiná než odstavce 18 a 19, na jejichž základě je požadováno, aby se zmíněná aktiva oceňovala v souladu s ostatními platnými IFRS.

- a) určitá zveřejnění u dlouhodobých aktiv (nebo u vyřazovaných skupin), která jsou klasifikovaná jako držená k prodeji nebo jako ukončované činnosti;
- b) zveřejnění týkající se oceňování aktiv a závazků v rámci vyřazované skupiny, která nespádají do rámce požadavků na oceňování obsažených ve standardu IFRS 5, přičemž tato zveřejnění nejsou obsažena v jiných částech komentáře k účetní závěrce.

Je možné, že bude nezbytné provést další zveřejnění týkající se dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držených k prodeji nebo jako ukončované činnosti, a to z důvodu splnění obecných požadavků uvedených ve standardu IAS 1, zejména v odstavcích 15 a 125 uvedeného standardu.

KLASIFIKACE DLOUHODOBÝCH AKTIV (VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) JAKO DRŽENÝCH K PRODEJI NEBO DRŽENÝCH K ROZDĚLENÍ VLASTNÍKŮM

- 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 považován za vysoce pravděpodobný, musí být na patřičné manažerské úrovni závazně přijat plán prodeje aktiva (nebo vyřazované skupiny), a musí být zahájen aktivní program vyhledávání kupujícího a dokončení plánu. Dále aktivum (nebo vyřazovaná skupina) musí být aktivně nabízeno k prodeji za cenu, která je přiměřená vzhledem k jeho aktuální reálné hodnotě. Navíc by se mělo očekávat, že tento prodej splňuje podmínky pro uznání jako dokončení prodeje do jednoho roku od data klasifikace, a to s výjimkou povolenou v odstavci 9, a činnosti vyžadované pro dokončení plánu by měly naznačovat, že je nepravděpodobné, že tento plán dozná podstatných změn nebo bude zrušen. Pravděpodobnost schválení akcionáři (je-li zákony vyžadováno) by měla být vzata v úvahu při rozhodování, zda je prodej vysoce pravděpodobný.
- 8A Účetní jednotka, která je zavázána k plánu prodeje, s nímž je spojena ztráta kontroly nad dceřiným podnikem, klasifikuje veškerá aktiva a závazky tohoto dceřiného podniku jako aktiva a závazky držené k prodeji, jsou-li splněna kritéria stanovená v odstavcích 6–8, a to bez ohledu na to, zda si daná účetní jednotka po prodeji udrží ve svém bývalém dceřiném podniku nekontrolní podíl.
- 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 prodloužení 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 obchodní 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 tří měsíců).
- 12 Pokud jsou kritéria uvedená v odstavcích 7 a 8 splněna po datu výkazu o finanční pozici, 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 výkazu o finanční pozici, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, účetní jednotka zveřejní v komentáři údaje uvedené v odst. 41 písm. a), b) a d).
- 12A Dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) je klasifikováno jako držené k rozdělení vlastníkům, pokud se účetní jednotka zaváže rozdělit aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) vlastníkům. Aby tento případ nastal, musí být aktiva k dispozici k okamžitému rozdělení v jejich stávajícím stavu a toto rozdělení musí být vysoce pravděpodobné. Aby bylo rozdělení vysoce pravděpodobné, musí být zahájena činnost směřující k dokončení rozdělení a přitom se předpokládá, že toto rozdělení bude dokončeno do jednoho roku od data klasifikace. Činnosti vyžadované pro dokončení rozdělení by měly naznačovat, že je nepravděpodobné, že rozdělení dozná podstatných změn nebo bude zrušeno. Pravděpodobnost schválení akcionáři (je-li zákony vyžadováno) by měla být vzata v úvahu při rozhodování, zda je rozdělení vysoce pravděpodobné.
- 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 snížené o náklady prodeje.

- 15A Účetní jednotka ocení dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držená k rozdělení vlastníkům nižší hodnotou z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady rozdělení¹.

- 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 prvotním uznání v nižší z jeho účetní hodnoty, pokud by nebylo takto klasifikováno (například pořizovacích nákladů) a reálné hodnoty snížené o náklady prodeje. Tudiž pokud je aktivum (nebo vyřazovaná skupina) pořízeno v rámci podnikové kombinace, je oceněno reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje.

- 17 Pokud je prodej očekáván za dobu delší než jeden rok, účetní jednotka ocení náklady prodeje v jejich současné hodnotě. Jakýkoliv nárůst současné hodnoty nákladů prodeje, které nastanou v průběhu času, je vykázán v hospodářském výsledku 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 snížené o náklady prodeje vyřazované skupiny jako celku.

Uznání ztrát ze znehodnocení a jejich zrušení

- 20 Účetní jednotka uzná ztrátu ze znehodnocení pro jakékoliv výchozí nebo následné odpisy aktiva (nebo vyřazované skupiny) na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje v rozsahu, v jakém nebyla uznána v souladu s odstavcem 19.

- 21 Účetní jednotka uzná zisk z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty snížené o náklady prodeje aktiva, ale nepřevyšující kumulované ztráty ze znehodnocení, které byly uznány buď v souladu s tímto IFRS, nebo dříve v souladu s IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

- 22 Účetní jednotka uzná zisk z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty snížené o náklady prodeje vyřazované skupiny:

- a) v rozsahu, ve kterém nebyl uznán v souladu s odstavcem 19, ale
- b) nepřevyšující kumulované ztráty ze znehodnocení, které byly uznány 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 znehodnocení (nebo jakýkoliv následný zisk) uznaná 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 neuznané před datem prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) jsou uznány k datu vynětí. Požadavky vztahující se k vynětí 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

¹ Náklady rozdělení jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné rozdělení vyjma finančních nákladů a daně ze zisku.

ostatní náklady vztahující se k závazkům vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji jsou i nadále uznávány.

Změny plánu prodeje nebo plánu rozdělení vlastníkům

- 26 Pokud účetní jednotka klasifikovala aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, ale kritéria uvedená v odstavcích 7–9 (u drženého k prodeji) nebo v odstavci 12A (u drženého k rozdělení vlastníkům) již nejsou splňována, ukončí účetní jednotka klasifikaci aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji nebo drženého k rozdělení vlastníkům. V takových případech účetní jednotka při účtování o této změně postupuje podle pokynů v odstavcích 27 až 29 s výjimkou případů, kdy se použije odstavec 26A.
- 26A Pokud účetní jednotka aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k prodeji přímo reklasifikuje na držené k rozdělení vlastníkům, nebo klasifikované jako držené k rozdělení vlastníkům přímo reklasifikuje na držené k prodeji, pak se tato změna klasifikace považuje za pokračování původního plánu vyřazení. Účetní jednotka:
- a) se při účtování o této změně neřídí pokyny v odstavcích 27 až 29. Účetní jednotka použije požadavky tohoto IFRS na klasifikaci, prezentaci a oceňování, které jsou použitelné pro novou metodu vyřazení;
 - b) ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) podle požadavků v odstavci 15 (je-li reklasifikováno jako držené k prodeji) nebo 15A (je-li reklasifikováno jako držené k rozdělení vlastníkům) a uzná snížení nebo zvýšení reálné hodnoty dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) snížené o náklady prodeje / náklady rozdělení podle požadavků odstavců 20 až 25.
 - c) nezmění datum klasifikace v souladu s odstavci 8 a 12A. To nevylučuje prodloužení období potřebného k dokončení prodeje nebo rozdělení vlastníkům, pokud jsou splněny podmínky stanovené v odstavci 9.
- 27 Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji nebo držené k rozdělení vlastníkům (nebo přestane být zahrnováno ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji nebo držená k rozdělení vlastníkům), v nižší z těchto hodnot:
- a) jeho účetní hodnoty před klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji nebo jako drženého k rozdělení vlastníkům, upravené o vliv jakýchkoliv odpisů, amortizace nebo přecenění, které by byly uznány, kdyby aktivum (nebo vyřazovaná skupina) nebylo klasifikováno jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, a
 - b) jeho *zpětně získatelné částky* k datu následného rozhodnutí aktivum neprodat nebo nerozdělit¹.
- 28 Účetní jednotka zahrne jakékoliv požadované úpravy účetní hodnoty dlouhodobého aktiva, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, v hospodářském výsledku² z pokračující činnosti v období, ve kterém již nejsou kritéria odstavců 7 až 9, popř. kritéria odstavce 12A splněna. Účetní závěrky za období od jeho klasifikace za držené k prodeji nebo za držené k rozdělení vlastníkům se podle toho opraví, pokud vyřazovaná skupina nebo dlouhodobé aktivum, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, je dceřiným podnikem, společnou činností, společným podnikem, přidruženým podnikem nebo částí podílu na společném podniku nebo na přidruženém podniku. Účetní jednotka vykáže tyto úpravy ve stejné položce výkazu o úplném výsledku, ve které obvykle uznává 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 k prodeji nadále oceněny jako skupina, pouze pokud skupina splňuje kritéria odstavců 7–9. Pokud účetní jednotka vyjme jednotlivé aktivum nebo závazek z vyřazované skupiny klasifikované jako držené k rozdělení vlastníkům, budou zbývající aktiva a závazky vyřazované skupiny k rozdělení nadále oceněny jako skupina, pouze pokud skupina splňuje kritéria odstavce 12A. V opačném případě zbývající dlouhodobá aktiva skupiny jednotlivě splňující kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji (nebo jako držená k rozdělení vlastníkům) budou oceněna individuálně v nižší hodnotě z jejich účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady prodeje (nebo náklady rozdělení) k tomuto datu. Jakákoliv dlouhodobá aktiva nesplňující kritéria pro aktiva držená k prodeji přestanou být klasifikována jako držená k prodeji v souladu s odstavcem 26. Jakákoliv dlouhodobá aktiva nesplňující kritéria pro aktiva držená k rozdělení vlastníkům přestanou být klasifikována jako držená k rozdělení vlastníkům v souladu s odstavcem 26.

PREZENTACE A ZVEŘEJŇOVÁNÍ

¹ Je-li krátkodobé aktivum součástí peněžotvorné jednotky, jeho zpětně získatelnou částkou je účetní hodnota, která by byla uznána po alokaci veškerých ztrát ze znehodnocení vznikajících v této peněžotvorné jednotce v souladu s IAS 36.

² Pokud však není aktivum pozemkem, budovou a zařízením nebo nehmotným aktivem, jenž byly přeceněny v souladu s IAS 16 nebo IAS 38 před jejich klasifikací jako držených za účelem prodeje, neboť v tomto případě se bude k úpravě přistupovat jako ke zvýšení nebo snížení z přecenění.

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 *Složka účetní jednotky zahrnuje činnosti a peněžní toky jasně odlišitelné, provozně a pro účely účetního výkaznictví, od zbytku účetní jednotky. Jinými slovy, složkou účetní jednotky by byla peněžitovná jednotka nebo skupina peněžotvorných jednotek držených k užívání.*

32 Ukončovaná činnost je složka 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 výkazu o úplném výsledku zahrnující součet:

- i) hospodářského výsledku ukončovaných činností po zdanění a
- ii) zisku nebo ztráty po zdanění uznaných z přecenění na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje 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 hospodářský výsledek před zdaněním z ukončovaných činností;
- ii) související náklad na daň ze zisku podle odst. 81 písm. h) standardu IAS 12;
- iii) zisk nebo ztrátu uznané z přecenění na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje, 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 výkazu o úplném výsledku. Pokud je vykázána ve výkazu o úplném výsledku, 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);

- c) čisté peněžní toky vztahující se k provozní, investiční a finanční činnosti ukončovaných činností. Tato zveřejnění mohou být vykázána buď v komentáři, nebo v účetní závěrce. 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);
- d) částku hospodářského výsledku z pokračujících činností a z ukončených činností, která je přiřaditelná vlastníkům mateřského podniku. Toto zveřejnění může být vykázáno v komentáři nebo ve výkazu o úplném výsledku.

33A Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), je v uvedeném výkaze prezentován oddíl označený jako oddíl týkající se ukončovaných činností.

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 ke konci účetního období 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 kupujícími;
- b) vyřešení nejistot, které vznikají a přímo souvisejí s činnostmi složky 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 složku účetní jednotky jako drženou k prodeji, jsou výsledky činnosti složky 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.

36A Je-li dceřiný podnik vyřazovanou skupinou, která vyhovuje definici ukončované činnosti podle odstavce 32, účetní jednotka, která je zavázána k plánu prodeje, s nímž je spojena ztráta kontroly nad dceřiným podnikem, sdělí informace požadované podle odstavců 33–36.

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 činnosti je zahrnut v hospodářském výsledku 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 ve výkazu o finanční pozici. Závazky vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji jsou vykázané odděleně od ostatních závazků ve výkazu o finanční pozici. Tato aktiva a závazky nejsou kompenzovány a vykázané jako jedna částka. Hlavní třídy aktiv a závazků klasifikovaných jako držených k prodeji jsou zveřejněny odděleně buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v komentáři, kromě výjimek povolených v odstavci 39. Účetní jednotka vykáže odděleně jakékoliv kumulované výnosy nebo náklady uznané v ostatním úplném výsledku 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 vykázaní částky vykázané pro dlouhodobá aktiva nebo pro aktiva a závazky vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji ve výkazech o finanční pozici za minulá období pro zobrazení klasifikace ve výkazu o finanční pozici 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 prodeji, 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 ztrátu uznané v souladu s odstavci 20–22, a pokud nejsou odděleně vykázané ve výkazu o úplném výsledku, položku výkazu o úplném výsledku, ve které jsou zisk nebo ztráta zahrnuty;
- d) povinně vykazovaný segment, ve kterém je dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) vykázáno v souladu s IFRS 8 *Provozní segmenty*, 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 použije tento IFRS pro roční 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.

44A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 3 a 38 a doplnil odstavec 33A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

- 44B IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* (ve znění z roku 2008) přidal odst. 33 písm. d). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) za dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu. Změna se použije retrospektivně.
- 44C Nové odstavce 8A a 36A byly vloženy prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka však uvedené změny nesmí použít pro roční období počínající před 1. červencem 2009, pokud zároveň nepoužije IAS 27 (ve znění novely z ledna 2008). Pokud účetní jednotka použije změny před 1. červencem 2009, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka změny použije prospektivně od data, kdy poprvé použila IFRS 5, s výhradou přechodných ustanovení v odstavci 45 IAS 27 (ve znění novely z ledna 2008).
- 44D V listopadu 2008 byly IFRIC 17 *Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům* vloženy odstavce 5A, 12A a 15A, a odstavec 8 byl změněn. Tyto změny se použijí prospektivně pro dlouhodobá aktiva (či vyřazované skupiny), která jsou klasifikována jako držená k rozdělení vlastníkům, pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Retrospektivní použití není povoleno. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající před 1. července 2009, zveřejní tuto skutečnost a dále použije IFRS 3 *Podnikové kombinace* (v revidovaném znění z roku 2008), IAS 27 (ve změněném znění z ledna 2008) a IFRIC 17.
- 44E Odstavec 5B byl vložen *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 44F [zrušen]
- 44G IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odstavec 28. Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 11.
- 44H IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty a definici zpětně získatelné částky v dodatku A. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 44I Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 33A. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 44K IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 5 a zrušil odstavce 44F a 44J. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 44L Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byly změněny odstavce 26 až 29 a vložen nový odstavec 26A. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na změny v metodě vyřazování, k nimž dojde v ročních obdobích začínajících dne 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 44M IFRS 17, vydaný v květnu 2017, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 35

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

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Peněžotvorná jednotka	Nejmenší zjištěitelná skupina aktiv vytvářející peněžní přítoky, které jsou z větší části nezávislé na peněžních přítocích z ostatních aktiv nebo skupin aktiv.
Složka účetní jednotky	Činnosti a peněžní toky, které mohou být jasné odlišené, provozně a pro účely účetního výkaznictví, od zbytku účetní jednotky.
Náklady prodeje	Přirádkové náklady přímo se vztahující k vyřazení aktiva (nebo vyřazované skupiny), kromě nákladů na financování a nákladů na daň ze zisku.
Krátkodobé aktivum	Účetní jednotka klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud: a) jeho realizace je očekávána, nebo je určeno pro prodej nebo spotřebu, v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky; b) je drží primárně k obchodování; c) jeho realizace je očekávána během dvanácti měsíců po skončení účetního období nebo d) je penězi nebo peněžními ekvivalenty (podle definice v IAS 7), pokud není omezena jeho směna nebo použití na úhradu závazku po dobu alespoň dvanácti měsíců po skončení účetního období.
Ukončovaná činnost	Složka 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 <i>Znehodnocení aktiv</i> (ve znění z roku 2004), nebo pokud je to činnost v rámci takové peněžotvorné jednotky.
Reálná hodnota	<i>Reálná hodnota</i> je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13).
Závazný příslib koupě	Dohoda s nespřízněnou stranou, zavazující obě strany a obvykle právně vymahatelná, která a) určuje všechny podstatné podmínky, včetně ceny a načasování transakcí a b) zahrnuje překážky pro

	neprovedení, které jsou dostatečně velké pro zajištění vysoce pravděpodobného provedení.
Vysoce pravděpodobný	Podstatně více pravděpodobný než pravděpodobný .
Dlouhodobé aktivum	Aktivum nesplňující definici krátkodobého aktiva .
Pravděpodobný	Více pravděpodobné než nikoliv.
Zpětně získatelná částka	Vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady prodeje 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 použitelnosti.

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 následujících 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 *závazný příslib koupě*, a
 - ii) vznik závazného příslibu koupě je vysoce pravděpodobný během jednoho roku;
 - b) účetní jednotka získala závazný příslib koupě 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) aby účetní jednotky, které uznávají *aktiva z průzkumu a vyhodnocení*, posoudily taková aktiva na znehodnocení v souladu s tímto IFRS a jakékoliv znehodnocení vyčíslily v souladu s IAS 36 *Znehodnocení aktiv*;
 - c) zveřejnění, která identifikují a vysvětlí částky v účetní závěrce účetní jednotky vznikající z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů a která pomohou uživatelům této účetní závěrky 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 pořizovacími náklady.**

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) odebrání 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. *Konceptní rámec pro účetní výkaznictví* a IAS 38 *Nehmotná aktiva* poskytují ustanovení o uznávání aktiv vznikajících při vývoji.

- 11 V souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* uznává účetní jednotka každý závazek spojený s odstraňováním a s navrácením do původního stavu, který vznikl během určitého období v důsledku závázání 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 oceňování pořizovacími náklady, nebo model přecenění. Použije-li se model přecenění (buď model z IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, nebo model z IAS 38), bude to v souladu s klasifikací aktiv (viz odst. 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 znehodnocení a uzná se jakákoli ztráta ze znehodnocení před překlasifikováním.

ZNEHODNOCENÍ

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, posoudí se aktiva z průzkumu a vyhodnocení s ohledem na znehodnocení. Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, že účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku, účetní jednotka vyčíslí, popíše a zveřejní každou výslednou ztrátu ze znehodnocení v souladu s IAS 36, s výjimkou toho, co je uvedeno dále v odstavci 21.**
- 19 Pokud se zjistí aktivum z průzkumu a vyhodnocení, které může být znehodnocené, použije se pro takové aktivum odstavec 20 tohoto IFRS spíše než odstavce 8–17 IAS 36. 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 by účetní jednotka měla aktivum z průzkumu a vyhodnocení testovat na znehodnocení (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 znehodnocení v souladu s IAS 36. Jakákoli ztráta ze znehodnocení je uznána za náklad v souladu s IAS 36.

Stanovení úrovně, na níž jsou aktiva z průzkumu a vyhodnocení posuzována na znehodnocení

- 21 Účetní jednotka určí účetní pravidla pro přiřazování aktiv z průzkumu a vyhodnocení k peněžotvorným jednotkám za účelem posouzení těchto aktiv na znehodnocení. 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 znehodnocení může obsahovat jednu nebo více peněžotvorných jednotek.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 23 Účetní jednotka zveřejní informace, které určují a vysvětlují částky uznané v účetní závěrce 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 použije tento IFRS pro roční 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.
- 26A Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byl změněn odstavec 10. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změnu IFRS 6 retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změnu IFRS 6 odkazem na odstavce 23–28, 50–53 a 54F standardu IAS 8.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 27 Je-li neproveditelné použít určité požadavky odstavce 18 pro srovnávací informace, které se týkají účetních období počínajících před 1. lednem 2006, účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní. 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 uznávání, oceňování a vykazování finančních aktiv a finančních závazků podle IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a IFRS 9 *Finanční nástroje*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů kromě:
 - a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standardy IFRS 10, IAS 27 nebo IAS 28 požadují po účetní jednotce nebo jí umožňují účtovat o účastech v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích podle IFRS 9; v těchto případech musí účetní jednotky uplatnit požadavky podle tohoto IFRS a v případě účastí oceněných reálnou hodnotou požadavky podle IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*. Účetní jednotky použijí tento IFRS také na všechny deriváty spojené s účastmi v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, pokud daný derivát neodpovídá definici kapitálového nástroje podle IAS 32;
 - b) práv a povinností zaměstnavatele, které vyplývají z plánů zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje standard IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;
 - d) pojistných smluv ve smyslu IFRS 17 *Pojistné smlouvy* nebo investičních smluv s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17. Tento IFRS však platí pro:
 - i) deriváty vložené do pojistných smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, pokud IFRS 9 požaduje jejich samostatné účtování;
 - ii) investiční složky, které jsou odděleny od smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, jestliže IFRS 17 takové oddělení požaduje, pokud oddělená investiční složka není investiční smlouvou s prvky dobrovolné účasti;
 - iii) práva a závazky výstavce vyplývající z pojistných smluv, které splňují definici *smluv o finanční záruce*, jestliže výstavce používá při uznávání a oceňování smluv IFRS 9. Výstavce však použije IFRS 17, pokud zvolí v souladu s odst. 7 písm. e) IFRS 17 pro jejich uznání a ocenění použití IFRS 17;
 - iv) práva a závazky účetní jednotky, které představují finanční nástroje vyplývající ze smluv o kreditních kartách, nebo podobných smluv, které obsahují úvěrové nebo platební ujednání, jež účetní jednotka vystavuje, a které splňují definici pojistné smlouvy, jestliže účetní jednotka uplatňuje na tato práva a závazky standard IFRS 9 v souladu s odst. 7 písm. h) standardu IFRS 17 a odst. 2.1 písm. e) bodem iv) standardu IFRS 9;
 - v) práva a závazky účetní jednotky, které představují finanční nástroje vyplývající z pojistných smluv, jež účetní jednotka vystavuje, a které omezují odškodnění za pojistné události na částku, která je jinak požadována k uhrazení smluvně vzniklého závazku pojistníka, jestliže si účetní jednotka zvolí pro tyto smlouvy v souladu s odstavcem 8A standardu IFRS 17 použití standardu 9 místo standardu 17;
 - 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 IFRS 9;
 - f) nástrojů, které musejí být v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D IAS 32 klasifikovány jako kapitálové nástroje.
- 4 Tento IFRS se vztahuje na uznané a neuznané finanční nástroje. Uznané finanční nástroje zahrnují finanční aktiva a finanční závazky, na které se vztahuje rozsah působnosti IFRS 9. Neuznané finanční nástroje zahrnují některé finanční nástroje, na které se sice nevztahuje rozsah působnosti IFRS 9, avšak vztahuje se na ně rozsah působnosti tohoto IFRS.
- 5 Tento IFRS se vztahuje na kupní nebo prodejní smlouvy týkající se nefinančních položek, na něž se vztahuje rozsah působnosti IFRS 9.

- 5A Požadavky na zveřejnění úvěrového rizika v odstavcích 35A–35N se vztahují na práva, která jsou dle specifikace IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* účtována v souladu s IFRS 9 pro účely uznávání zisků nebo ztrát ze znehodnocení. Jakýkoli odkaz na finanční aktiva nebo finanční nástroje v těchto odstavcích se vztahuje i na tato práva, pokud není uvedeno jinak.

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 výkazu o finanční pozici.

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.**

Výkaz o finanční pozici

Kategorie finančních aktiv a finančních závazků

- 8 Účetní hodnota každé z následujících kategorií, které jsou vymezeny v IFRS 9, musí být zveřejněna buď přímo ve výkazu o finanční pozici, nebo v komentáři:

- a) finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku rozdělená na i) ta, která byla takto určena při prvotním uznání nebo následně v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9; ii) ta, která byla takto oceněna na základě volby podle odstavce 3.3.5 IFRS 9; iii) ta, která byla takto oceněna na základě volby podle odstavce 33A standardu IAS 32, a iv) ta, která byla povinně oceněna reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9;

b)–d) [zrušena];

- e) finanční závazky oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku rozdělené na i) ty, které byly takto označeny při prvotním uznání nebo následně v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, a ii) ty, které splňují definici závazků určených k obchodování v IFRS 9;

f) finanční aktiva oceněná naběhlou hodnotou;

g) finanční závazky oceněné naběhlou hodnotou;

- h) finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku rozdělená na i) finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A IFRS 9 a ii) investice do kapitálových nástrojů, které byly takto označeny při prvotním uznání v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9.

Finanční aktiva nebo finanční závazky oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- 9 Pokud účetní jednotka určila finanční aktivum (nebo skupinu finančních aktiv), které by jinak bylo oceněno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo naběhlou hodnotou, za oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, musí zveřejnit:

- a) maximální míru vystavení *úvěrovému riziku* (viz odst. 36 písm. a)) vyplývající z tohoto finančního aktiva (anebo ze skupiny finančních aktiv) ke konci vykazovaného období;
- b) o kolik případné související úvěrové deriváty či podobné nástroje snižují maximální míru úvěrového rizika (viz odst. 36 písm. b));
- c) výši změn reálné hodnoty finančního aktiva (anebo skupiny finančních aktiv) 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 reálné hodnoty souvisejících úvěrových derivátů či podobných nástrojů, k níž došlo během vykazovaného období a kumulovaně od okamžiku určení finančního aktiva.

- 10 Jestliže účetní jednotka určila finanční závazek jako oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 4.2.2 IFRS 9 a je povinna prezentovat dopady změn úvěrového rizika daného závazku v ostatním úplném výsledku (viz odstavec 5.7.7 IFRS 9), zveřejní:

- a) kumulovaně výši změn reálné hodnoty finančního závazku, které vyplývají ze změn úvěrového rizika tohoto závazku (viz odstavce B5.7.13–B5.7.20 IFRS 9 jako vodítko pro určení dopadů změn a úvěrového rizika daného závazku);

- b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně vázána zaplatit držiteli závazku při splatnosti;
 - c) jakékoli převody kumulativního zisku nebo ztráty v rámci vlastního kapitálu v průběhu daného období včetně důvodu pro takové převody;
 - d) pokud je závazek během vykazovaného období vyňat, jakoukoliv částku vykázanou do ostatního úplného výsledku, která byla realizována při vynětí.
- 10A Jestliže účetní jednotka určila finanční závazek za finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 4.2.2 IFRS 9 a je povinna zaúčtovat všechny změny reálné hodnoty tohoto závazku (včetně dopadů těchto změn na úvěrové riziko tohoto závazku) do hospodářského výsledku (viz odstavce 5.7.7 a 5.7.8 IFRS 9), zveřejní:
- a) výši změn reálné hodnoty finančního závazku v průběhu vykazovaného období a kumulovaně, které vyplývají ze změn úvěrového rizika tohoto závazku (viz odstavce B5.7.13–B5.7.20 IFRS 9 jako vodítko pro určení dopadů změn a úvěrového rizika daného závazku), a
 - b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně vázána zaplatit držiteli závazku při splatnosti.
- 11 Účetní jednotka také zveřejní:
- a) podrobný popis metod, které použila k tomu, aby vyhověla požadavkům odst. 9 písm. c), odst. 10 písm. a), odst. 10A písm. a) a odst. 5.7.7 písm. a) IFRS 9, včetně vysvětlení, proč je daná metoda vhodná;
 - b) pokud se účetní jednotka domnívá, že informace, které zveřejnila buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v komentáři, aby splnila požadavky odst. 9 písm. c), odst. 10 písm. a), odst. 10A písm. a) nebo odst. 5.7.7 písm. a) IFRS 9 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 podstatné;
 - c) podrobný popis metodiky nebo metodik použitých k určení toho, zda by vykázaní dopadů změn úvěrového rizika daného závazku do ostatního úplného výsledku vedlo ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody v hospodářském výsledku (viz odstavce 5.7.7 a 5.7.8 IFRS 9). Pokud má účetní jednotka povinnost vykazovat dopady změn úvěrového rizika daného závazku do hospodářského výsledku (viz odstavec 5.7.8 IFRS 9), zveřejnění musí zahrnovat podrobný popis ekonomického vztahu popsaného v odstavci B5.7.6 IFRS 9.
- Investice do kapitálových nástrojů označených za oceněné reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku*
- 11A Pokud účetní jednotka určila, že investice do kapitálových nástrojů budou oceňovány reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, jak to umožňuje odstavec 5.7.5 IFRS 9, musí zveřejnit:
- a) které investice do kapitálových nástrojů byly určeny za oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku;
 - b) důvody pro použití této alternativy vykazování;
 - c) reálnou hodnotu každé takové investice ke konci vykazovaného období;
 - d) dividendy uznané v průběhu období s tím, že odděleně vykáže ty, které se budou týkat investic vynětých v průběhu vykazovaného období, a ty, které se budou týkat investic držených ke konci vykazovaného období;
 - e) jakékoli převody kumulativního zisku nebo ztráty v rámci vlastního kapitálu v průběhu daného období včetně důvodu pro takové převody.
- 11B Pokud účetní jednotka v průběhu vykazovaného období vyňala investice do kapitálových nástrojů oceněné reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, zveřejní:
- a) důvody pro vyřazení investic;
 - b) reálnou hodnotu investic k datu vynětí;
 - c) kumulativní zisk nebo ztrátu při vyřazení.
- Reklasifikace*
- 12–12A [zrušeny]
- 12B Účetní jednotka zveřejní, zda v běžném vykazovaném období nebo v předchozích vykazovaných obdobích reklasifikovala jakákoli finanční aktiva v souladu s odstavcem 4.4.1 IFRS 9. Pro každou takovou událost účetní jednotka zveřejní:
- a) datum reklasifikace;

- b) podrobné vysvětlení změny obchodního modelu a kvalitativní popis jejího dopadu na účetní závěrku účetní jednotky;
- c) výši částky reklasifikované do každé kategorie a z každé kategorie.
- 12C U každého vykazovaného období po reklasifikaci až do vynětí finančního aktiva bude účetní jednotka u aktiv reklasifikovaných z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku tak, že budou oceněna naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.4.1 IFRS 9, zveřejňovat:
- a) efektivní úrokovou míru stanovenou ke dni reklasifikace a
- b) uznané úrokové výnosy.
- 12D Pokud účetní jednotka od svého posledního data vykazování reklasifikovala finanční aktiva z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, takže jsou oceňována naběhlou hodnotou, nebo z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, takže jsou oceňována naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, musí zveřejnit:
- a) reálnou hodnotu těchto finančních aktiv ke konci vykazovaného období a
- b) zisk nebo ztrátu ze změny reálné hodnoty, která by byla uznána do hospodářského výsledku nebo do ostatního úplného výsledku v průběhu vykazovaného období, pokud by finanční aktiva nebyla reklasifikována.
- 13 [zrušen]
- Započtení finančních aktiv a finančních závazků*
- 13A Zveřejnění podle odstavců 13B–13E doplňují další požadavky na zveřejňování tohoto IFRS a jsou požadována pro všechny uznané finanční nástroje, které jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Tato zveřejnění se vztahují také na uznané finanční nástroje, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, bez ohledu na to, zda jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32.
- 13B Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky zhodnotit dopad nebo možný dopad smluv o zápočtu na finanční pozici účetní jednotky. Jedná se o dopad nebo možný dopad kompenzačních nároků spojených s uznanými finančními aktivy a uznanými finančními závazky účetní jednotky, jež spadají do působnosti odstavce 13A.
- 13C Za účelem dosažení cíle podle odstavce 13B účetní jednotka zveřejní na konci vykazovaného období následující kvantitativní informace odděleně pro uznaná finanční aktiva a uznané finanční závazky, které spadají do působnosti odstavce 13A:
- a) hrubé částky těchto uznaných finančních aktiv a uznaných finančních závazků;
- b) částky, které jsou započteny v souladu s kritérii uvedenými v odstavci 42 IAS 32 při stanovení čistých částek vykázaných ve výkazu o finanční pozici;
- c) čisté částky vykázané ve výkazu o finanční pozici;
- d) částky, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, a které nejsou jinak zahrnuty v odst. 13C písm. b), včetně:
- i) částek týkajících se uznaných finančních nástrojů, které nesplňují některá nebo všechna kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32, a
- ii) částek týkajících se finančního kolaterálu (včetně hotovostního kolaterálu) a
- e) čisté částky po odečtení částek uvedených pod písmenem d) od částek uvedených pod písmenem c) výše.
- Informace požadované v tomto odstavci se zveřejní ve formě tabulky, odděleně pro finanční aktiva a finanční závazky, ledaže je vhodnější jiný formát.
- 13D Celková částka zveřejněná v souladu s odst. 13C písm. d) pro určitý nástroj se omezí do výše částky v odst. 13C písm. c) pro tento nástroj.
- 13E Účetní jednotka zveřejní kompenzační nároky spojené s uznanými finančními aktivy a uznanými finančními závazky účetní jednotky, které jsou předmětem vymahatelných rámcových smluv o zápočtu a obdobných dohod, jež jsou zveřejněny v souladu s odst. 13C písm. d), včetně povahy těchto nároků.
- 13F Pokud jsou informace požadované podle odstavců 13B–13E zveřejněny ve více než jednom bodu komentáře k účetní závěrce, účetní jednotka musí uvést křížový odkaz mezi těmito body komentáře.
- Kolaterál*
- 14 Účetní jednotka zveřejní:

- a) účetní hodnotu finančních aktiv, která byla zastavena jako kolaterál za závazky nebo podmíněné závazky, včetně částek, které byly reklasifikovány v souladu s odst. 3.2.23 písm. a) standardu IFRS 9, 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 [zrušen]
- 16A Účetní hodnota finančních aktiv oceněných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A IFRS 9 se nesnižuje o opravnou položku, a účetní jednotka nevykazuje opravnou položku samostatně ve výkazu o finanční pozici jako snížení účetní hodnoty finančního aktiva. Opravnou položku však účetní jednotka zveřejní v komentáři k účetní závěrce.

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 ke konci účetního období, 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).

Výkaz o úplném výsledku

Výnosy, náklady, zisky nebo ztráty

- 20 Účetní jednotka zveřejní následující výnosy, náklady, zisky nebo ztráty ve výkazu o úplném výsledku nebo v komentáři:
- a) čisté zisky nebo ztráty z:
 - i) finančních aktiv nebo finančních závazků oceněných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku samostatně za finanční aktiva nebo finanční závazky, které byly za takové označeny při prvotním uznání nebo následně v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, a za finanční aktiva nebo finanční závazky, které jsou povinně oceňovány reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9 (např. finanční závazky, které splňují definici finančních závazků určených k obchodování dle IFRS 9). Za finanční závazky určené za oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku vykáže účetní jednotka samostatně částku zisku nebo ztráty uznanou v ostatním úplném výsledku a částku uznanou do hospodářského výsledku;
 - ii)–iv) [zrušeny];
 - v) finančních závazků oceněných naběhlou hodnotou;
 - vi) finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou;
 - vii) investic do kapitálových nástrojů určených za oceněné reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9;
 - viii) finančních aktiv oceněných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A IFRS 9, přičemž vykáže samostatně částku zisku nebo ztráty uznanou v

ostatním úplném výsledku v průběhu období a částku reklasifikovanou při vynětí z kumulovaného ostatního úplného výsledku do hospodářského výsledku za dané období;

- b) celkové úrokové výnosy a náklady (vypočítané pomocí metody efektivní úrokové míry) finančních aktiv, která jsou oceňována naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A IFRS 9 (přičemž tyto částky se vykazují odděleně); nebo finančních závazků, které nejsou oceňovány reálnou hodnotou do hospodářského výsledku;
- c) výnosy nebo náklady z poplatků (nikoli však částky zohledňované při určování efektivní úrokové míry) z:
 - i) finančních aktiv a finančních závazků, které nejsou oceňovány reálnou hodnotou do hospodářského výsledku;
 - ii) svěřeneckých fondů a jiných výkonů svěřeneckých funkcí, jež vedou k držení nebo investování aktiv jménem fyzických osob, svěřeneckých fondů, penzijních plánů a dalších institucí;
- d) [zrušeno];
- e) [zrušeno].

- 20A Účetní jednotka zveřejní analýzu zisků nebo ztrát uznaných ve výkazu o úplném výsledku, které vznikly na základě vynětí z finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou, přičemž vykáže samostatně zisky a ztráty, které vznikly na základě vynětí těchto finančních aktiv. Toto zveřejnění musí zahrnovat důvody pro vynětí těchto finančních aktiv.

Další zveřejnění

Účetní pravidla

- 21 V souladu s odstavcem 117 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) zveřejňuje účetní jednotka významné informace o účetních pravidlech. Předpokládá se, že informace o oceňovací bázi (nebo bázích) použité při sestavování účetní závěrky pro oceňování finančních nástrojů jsou významnými informacemi o účetních pravidlech.

Zajišťovací účetnictví

- 21A Účetní jednotka uplatní pro rizikové angažovanosti, které zajišťuje a pro které se rozhodne používat zajišťovací účetnictví, požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 21B–24F. Zveřejnění zajišťovacího účetnictví bude poskytovat informace o:

- a) strategii řízení rizik účetní jednotky a způsobu jejich uplatňování při řízení rizik;
- b) tom, jak mohou zajišťovací činnosti účetní jednotky ovlivnit částku, termíny a nejistotu jejích budoucích peněžních toků;
- c) dopadu zajišťovacího účetnictví na výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku a výkaz změn vlastního kapitálu účetní jednotky.

- 21B Účetní jednotka zveřejní požadované informace v jednom bodě přílohy nebo v samostatném oddíle své účetní závěrky. Účetní jednotka však nemusí duplikovat informace, které již byly vykážány jinde, za předpokladu, že tyto informace byly začleněny pomocí křížového odkazu z účetní závěrky do jiného výkazu, např. do komentáře vedení společnosti 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.

- 21C V případě, že odstavce 22A–24F požadují, aby účetní jednotka rozdělovala zveřejněné informace podle kategorií rizika, stanoví účetní jednotka jednotlivé kategorie rizika na základě rizikové angažovanosti, kterou se rozhodne zajistit a pro kterou se použijí zásady zajišťovacího účetnictví. Účetní jednotka stanoví kategorie rizik konzistentně pro veškerá zveřejnění v rámci zajišťovacího účetnictví.

- 21D Aby splnila cíle uvedené v odstavci 21A, určí účetní jednotka (s výjimkou případů, kdy je níže uvedeno jinak), jak podrobné údaje zveřejní, jak silný důraz bude klást na různé aspekty požadavků na zveřejnění, jaká je vhodná úroveň agregace nebo rozčlenění a zda uživatelé účetní závěrky potřebují další vysvětlení pro posouzení zveřejněných kvantitativních informací. Účetní jednotka však použije stejnou úroveň agregace nebo rozčlenění, kterou používá u požadavků na zveřejnění souvisejících informací v tomto IFRS a v IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.

Strategie řízení rizik

- 22 [zrušen]
- 22A Účetní jednotka objasní svou strategii řízení rizik pro každou rizikovou kategorii rizikových angažovaností, kterou se rozhodne zajistit a u které se použijí zásady zajišťovacího účetnictví. Toto vysvětlení by mělo uživatelům účetní závěrky umožnit (například) posouzení:
- a) toho, jak vznikají jednotlivá rizika;

- b) toho, jak účetní jednotka řídí jednotlivá rizika; to zahrnuje informaci, zda účetní jednotka zajišťuje danou položku v celém rozsahu pro všechna rizika nebo zajišťuje rizikovou složku (nebo složky) určité položky a proč;
- c) rozsahu rizikové angažovanosti, kterou účetní jednotka řídí.
- 22B Aby splnily požadavky uvedené v odstavci 22A, měly by tyto informace mimo jiné zahrnovat popis:
- a) zajišťovacích nástrojů, které jsou užívány (a jak jsou užívány) k zajištění rizikové angažovanosti;
- b) jak účetní jednotka stanoví ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem za účelem posouzení efektivnosti zajištění a
- c) jak účetní jednotka stanoví zajišťovací poměr a jaké jsou zdroje neefektivity zajištění.
- 22C Když účetní jednotka označí za zajištěnou položku složku specifického rizika (viz odstavec 6.3.7 IFRS 9), poskytne navíc ke zveřejňování vyžadovanému v odstavcích 22A a 22B ještě kvalitativní nebo kvantitativní informace o:
- a) tom, jak účetní jednotka stanovila složku rizika, která je označena za zajištěnou položku (včetně popisu povahy vztahu mezi touto složkou rizika a položkou jako celkem), a
- b) tom, jak se složka rizika vztahuje k položce v celém rozsahu (například označená složka rizika historicky zahrnovala v průměru 80 procent změn reálné hodnoty této položky jako celku).
- Č á s t k a , t e r m í n y a n e j i s t o t a b u d o u c í c h p e n ě ž n í c h t o k ů**
- 23 [zrušen]
- 23A Pokud se na ni nevztahuje osvobození podle odstavce 23C, zveřejní účetní jednotka podle jednotlivých kategorií rizik kvantitativní informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky hodnotit podmínky zajišťovacích nástrojů a způsob, jakým ovlivní částky, termíny a nejistotu budoucích peněžních toků účetní jednotky.
- 23B Aby splnila požadavek uvedený v odstavci 23A, zveřejní účetní jednotka rozdělení uvádějící:
- a) časový profil termínů splatnosti nominální částky zajišťovacího nástroje a
- b) je-li to možné, průměrnou cenu nebo kurz (například realizační nebo forwardovou cenu atd.) zajišťovacího nástroje.
- 23C V situacích, kdy účetní jednotka často upravuje (tj. přerušuje a obnovuje) zajišťovací vztah, protože jak zajišťovací nástroj, tak zajištěná položka se často mění (tj. účetní jednotka uplatňuje dynamický proces, ve kterém ani riziko, ani zajišťovací nástroje používané k jeho řízení nezůstávají dlouho beze změny – jako je tomu například v odst. B6.5.24 písm. b) IFRS 9), účetní jednotka:
- a) je osvobozena od poskytování zveřejnění vyžadovaných v odstavcích 23A a 23B;
- b) zveřejní:
- i) informace o tom, jaká je konečná strategie řízení rizik ve vztahu k těmto zajišťovacím vztahům;
- ii) popis, jak odráží svou strategii řízení rizik používáním zajišťovacího účetnictví a určováním těchto určitých zajišťovacích vztahů, a
- iii) informace o tom, jak často jsou zajišťovací vztahy přerušovány a obnovovány v rámci procesu účetní jednotky vztahujícího se k těmto zajišťovacím vztahům.
- 23D Účetní jednotka zveřejní podle jednotlivých kategorií rizik popis zdrojů neefektivity zajištění, které v průběhu svého trvání dle očekávání ovlivní zajišťovací vztah.
- 23E Pokud v zajišťovacím vztahu vzniknou jiné zdroje neefektivity, účetní jednotka zveřejní tyto zdroje podle jednotlivých kategorií rizik a objasní výslednou neefektivitu zajištění.
- 23F V případě zajištění peněžních toků účetní jednotka zveřejní popis všech očekávaných transakcí, pro něž bylo v předchozím období užito zajišťovací účetnictví, ale jejichž realizace se už nepředpokládá.
- D o p a d y z a j i š ť o v a c í h o ú č e t n í c t v í n a f i n a n č n í p o z i c i a v ý k o n n o s t**
- 24 [zrušen]
- 24A Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky následující částky týkající se položek označených za zajišťovací nástroje, odděleně podle jednotlivých kategorií rizik pro každý typ zajištění (zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice do zahraniční jednotky):
- a) účetní hodnotu zajišťovacího nástroje (finanční aktiva odděleně od finančních závazků);
- b) řádek ve výkazu o finanční pozici, který zahrnuje daný zajišťovací nástroj;
- c) změnu reálné hodnoty zajišťovacího nástroje použitou jako základ pro uznání neefektivity zajištění v daném období a

- d) nominální částky (včetně počtu množstevních jednotek, například tun nebo metrů krychlových) zajišťovacích nástrojů.
- 24B Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky následující částky týkající se zajištěných položek odděleně podle jednotlivých kategorií rizik pro jednotlivé typy zajištění takto:
- a) u zajištění reálné hodnoty:
- i) účetní hodnotu zajištěné položky uznanou ve výkazu o finanční pozici (aktiva jsou vykazována odděleně od závazků);
 - ii) kumulovanou částku úprav zajištění reálné hodnoty zajištěné položky zahrnutou do účetní hodnoty zajištěné položky uznané ve výkazu o finanční pozici (aktiva jsou vykazována odděleně od závazků);
 - iii) řádek ve výkazu o finanční pozici, který zahrnuje zajištěnou položku;
 - iv) změnu hodnoty zajištěné položky použitou jako základ pro uznání neefektivity zajištění v daném období a
 - v) kumulovanou částku úprav zajištění reálné hodnoty zbývajících ve výkazu o finanční pozici u všech zajištěných položek, které přestaly být upravovány o zisky a ztráty ze zajištění v souladu s odstavcem 6.5.10 IFRS 9;
- b) u zajištění peněžních toků a zajištění čisté investice do zahraniční jednotky:
- i) změnu hodnoty zajištěné položky užitou jako základ pro uznání neefektivity zajištění v daném období (tj. u zajištění peněžních toků změnu hodnoty užitou pro stanovení uznané neefektivity zajištění v souladu s odstavcem 6.5.11 písm. c) IFRS 9);
 - ii) zůstatky oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků a přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí u pokračujících zajištění, která jsou účtována v souladu s odstavcem 6.5.11 a s odst. 6.5.13 písm. a) IFRS 9, a
 - iii) zůstatky zbývajících v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků a přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí z případných zajišťovacích vztahů, na které se již neuplatňuje zajišťovací účetnictví.
- 24C Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky následující částky odděleně podle jednotlivých kategorií rizik pro typy zajištění takto:
- a) u zajištění reálné hodnoty:
- i) neefektivitu zajištění – tj. rozdíl mezi zisky a ztrátami ze zajištění zajišťovacího nástroje a zajištěné položky – uznanou do hospodářského výsledku (nebo do ostatního úplného výsledku pro zajištění kapitálového nástroje, pro který účetní jednotka zvolila vykazování změn reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9), a
 - ii) řádek ve výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje uznanou neefektivitu zajištění;
- b) u zajištění peněžních toků a zajištění čisté investice do zahraniční jednotky:
- i) zisky nebo ztráty ze zajištění ve vykazovaném období, které byly uznány v ostatním úplném výsledku;
 - ii) neefektivitu zajištění uznanou do hospodářského výsledku;
 - iii) řádek ve výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje uznanou neefektivitu zajištění;
 - iv) částku reklasifikovanou z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků nebo z přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1) (která rozlišuje mezi částkami, pro něž bylo dříve užíváno zajišťovací účetnictví, ale u nichž se již nepředpokládá realizace budoucích peněžních toků, a částkami, které byly převedeny, protože zajištěná položka ovlivnila hospodářský výsledek);
 - v) řádek ve výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje reklasifikační úpravu (viz IAS 1) a
 - vi) u zajištění čistých pozic zisky nebo ztráty ze zajištění uznané v samostatném řádku ve výkazu o úplném výsledku (viz odstavec 6.6.4 IFRS 9).
- 24D V případě, že objem zajišťovacích vztahů, na které se vztahuje osvobození uvedené v odstavci 23C, není reprezentativní pro normální objemy v průběhu tohoto období (tj. objem k datu vykazování neodráží objemy v průběhu období), účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost i důvod, proč se domnívá, že tyto objemy nejsou reprezentativní.
- 24E Účetní jednotka předloží sesouhlasení jednotlivých složek vlastního kapitálu a analýzu ostatního úplného výsledku v souladu s IAS 1, které společně:

- a) rozlišují nejméně mezi částkami, které se týkají zveřejňování v odst. 24C písm. b) bodech i) a iv) a rovněž částek účtovaných v souladu s odst. 6.5.11 písm. d) body i) a iii) IFRS 9;
 - b) rozlišují mezi částkami spojenými s časovou hodnotou opcí, které zajišťují zajištěné položky spojené s transakcí, a částkami spojenými s časovou hodnotou opcí, které zajišťují zajištěné položky spojené s časovým obdobím, když účetní jednotka účtuje o časové hodnotě opce v souladu s odstavcem 6.5.15 IFRS 9, a
 - c) rozlišují mezi částkami spojenými s forwardovými částmi forwardových smluv a měnovými bazickými rozpětími finančních nástrojů, které zajišťují zajištěné položky spojené s transakcí, a částkami spojenými s forwardovými částmi forwardových smluv a měnovými bazickými rozpětími finančních nástrojů, které zajišťují zajištěné položky spojené s časovým obdobím, když účetní jednotka účtuje o těchto částkách v souladu s odstavcem 6.5.16 IFRS 9.
- 24F Účetní jednotka zveřejní informace požadované v odstavci 24E odděleně podle jednotlivých kategorií rizik. Toto rozčlenění podle rizik může být uvedeno v komentáři k účetní závěrce.
- Možnost určit úvěrovou expozici za oceňovanou reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty*
- 24G Pokud účetní jednotka určila finanční nástroj nebo jeho část za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, protože používá pro řízení úvěrového rizika tohoto finančního nástroje úvěrový derivát, musí zveřejnit:
- a) u úvěrových derivátů, které byly použity pro řízení úvěrového rizika finančních nástrojů určených za oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, sesouhlasení všech jmenovitých hodnot a reálných hodnot na počátku a na konci období;
 - b) zisk nebo ztrátu uznané do hospodářského výsledku při určení finančního nástroje nebo jeho části za oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9 a
 - c) při ukončení oceňování finančního nástroje nebo jeho proporční části reálnou hodnotou do hospodářského výsledku reálnou hodnotu tohoto finančního nástroje, která se stala jeho novou účetní hodnotou v souladu s odst. 6.7.4 písm. b) IFRS 9 a související jmenovitou hodnotu nebo částku jistiny (s výjimkou poskytování srovnávacích informací v souladu s IAS 1 není účetní jednotka povinná pokračovat v tomto zveřejňování v následujících obdobích).
- Nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb*
- 24H U zajišťovacích vztahů, na které účetní jednotka použije výjimky stanovené v odstavcích 6.8.4–6.8.12 standardu IFRS 9 nebo v odstavcích 102D–102N standardu IAS 39, musí účetní jednotka zveřejnit:
- a) podstatné referenční úrokové sazby, jimž jsou zajišťovací vztahy účetní jednotky vystaveny;
 - b) rozsah expozice vůči riziku, kterou účetní jednotka řídí a která je přímo dotčena reformou referenčních úrokových sazeb;
 - c) jak účetní jednotka řídí proces přechodu na alternativní referenční úrokové sazby;
 - d) popis podstatných předpokladů nebo úsudků, které účetní jednotka učinila při použití těchto odstavců (například předpoklady nebo úsudky o tom, kdy již neexistuje nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě), a
 - e) nominální hodnotu zajišťovacích nástrojů v těchto zajišťovacích vztazích.
- Dodatečná zveřejnění související s reformou referenčních úrokových sazeb*
- 24I Aby účetní jednotka umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět dopadu reformy referenčních úrokových sazeb na své finanční nástroje a svou strategii pro řízení rizik, zveřejní informace:
- a) o povaze a rozsahu rizik vyplývajících z finančních nástrojů podléhajících reformě referenčních úrokových sazeb, kterým je vystavena, a o způsobu, jakým tato rizika řídí, a
 - b) o svém pokroku při dokončování přechodu na alternativní referenční úrokové sazby a o tom, jak tento přechod řídí.
- 24J Za účelem splnění cílů uvedených v odstavci 24I účetní jednotka zveřejní:
- a) informace o tom, jak řídí přechod na alternativní referenční úrokové sazby, o svém pokroku k datu vykazání a o rizicích vyplývajících z finančních nástrojů následkem tohoto přechodu, jimž je vystavena;
 - b) kvantitativní informace o finančních nástrojích, které teprve mají projít přechodem na alternativní referenční úrokovou sazbu, ke konci účetního období v členění podle podstatných referenčních úrokových sazeb, přičemž uvede odděleně:
 - i) nederivátová finanční aktiva;

- ii) nederivátové finanční závazky a
- iii) deriváty, a
- c) pokud rizika uvedená v odst. 24J písm. a) měla za následek změny strategie řízení rizik účetní jednotky (viz odstavec 22A), popis těchto změn.

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 ve výkazu o finanční pozici.
- 27–27B [zrušeny]
- 28 V některých případech účetní jednotka neuzná zisk nebo ztrátu při prvotním uznání finančního aktiva nebo finančního závazku, protože reálná hodnota není doložena kotovanou cenou na aktivním trhu pro stejné aktivum nebo závazek (tj. vstupem na úrovni 1), ani založena na technice ocenění, která používá pouze údaje z pozorovatelných trhů (viz odstavec B5.1.2A IFRS 9). V těchto případech účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančního aktiva nebo finančního závazku:
- a) jakými účetními pravidly se řídila při uznání rozdílu mezi reálnou hodnotou při prvotním uznání a transakční cenou do hospodářského výsledku, aby promítla změnu faktorů (včetně času), které by účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny aktiva nebo závazku (viz odst. B5.1.2A písm. b) IFRS 9);
 - b) úhrnný rozdíl, jenž má být uznán do hospodářského výsledku na počátku a na konci účetního období a sesouhlasení změn v zůstatku tohoto rozdílu;
 - c) proč účetní jednotka dospěla k závěru, že transakční cena není nejlepším důkazem reálné hodnoty, včetně popisu důkazů, které dokládají tuto reálnou hodnotu.
- 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, nebo
 - b) [zrušeno];
 - c) [zrušeno];
 - d) u závazků z leasingu.
- 30 [zrušen]

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.
- 32A Zveřejnění kvalitativních informací v rámci zveřejnění kvantitativních údajů uživatelům umožňuje spojit související zveřejněné informace, a utvořit si tak celkovou představu o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů. Vzájemný vztah mezi zveřejněním kvalitativních a kvantitativních informací přispívá k zveřejňování informací způsobem, který uživatelům lépe umožňuje vyhodnotit vystavení účetní jednotky rizikům.
- 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 míře daného rizika k datu účetní závěrky. Tyto údaje musí vycházet z informací, které interně dostává klíčové vedení účetní jednotky (podle jejich definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), například představenstvo nebo generální ředitel účetní jednotky;
 - b) informace zveřejňované podle odstavců 35A–42 v rozsahu, který není uveden pod písmenem a);
 - c) koncentraci rizik, pokud není zjevná z informací zveřejněných podle písmene a) a 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

R o z s a h p ů s o b n o s t i a c í l e

- 35A Účetní jednotka uplatní požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 35F–35N na finanční nástroje, na které se uplatní požadavky týkající se znehodnocení uvedené v IFRS 9. Platí však, že:
- a) u obchodních pohledávek, smluvních aktiv a pohledávek vyplývajících z leasingu se odst. 35J písm. a) vztahuje na ty obchodní pohledávky, smluvní aktiva nebo pohledávky vyplývající z leasingu, u kterých se očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání uznávají v souladu s odstavcem 5.5.15 IFRS 9, pokud jsou tato finanční aktiva modifikována v době, kdy jsou více než 30 dnů po splatnosti, a
 - b) ustanovení odst. 35K písm. b) se nevztahuje na pohledávky vyplývající z leasingu.
- 35B Zveřejnění úvěrového rizika provedené v souladu s odstavci 35F–35N umožní uživatelům účetní závěrky chápat dopad úvěrového rizika na částku, termíny a nejistotu budoucích peněžních toků. Pro dosažení tohoto cíle zveřejnění úvěrového rizika poskytne:
- a) informace o postupech řízení úvěrového rizika účetní jednotky a o jejím vztahu k uznání a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát včetně metod, předpokladů a informací užívaných k vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát;
 - b) kvantitativní a kvalitativní informace, které umožňují uživatelům účetní závěrky posoudit částky v účetní závěrce vznikající na základě očekávaných úvěrových ztrát včetně změn výše očekávaných úvěrových ztrát a důvodů pro tyto změny, a
 - c) informace o míře úvěrového rizika účetní jednotky, (tj. úvěrového rizika vlastního finančním aktivům účetní jednotky a jejím příslibům poskytnout úvěr) včetně podstatných koncentrací úvěrového rizika.
- 35C Účetní jednotka nemusí duplikovat informace, které byly již dříve zveřejněny jinde, za předpokladu, že tyto informace byly začleněny pomocí křížového odkazu z účetní závěrky do jiného výkazu, např. do komentáře vedení společnosti 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.
- 35D Ke splnění cílů uvedených v odstavci 35B účetní jednotka (s výjimkou případů, kdy je uvedeno jinak) zváží, jak podrobné údaje zveřejní, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků na zveřejnění, jakou míru agregace či rozdělení zvolí a zda uživatelé účetní závěrky potřebují dodatečné informace k posouzení zveřejněných kvantitativních informací.
- 35E Pokud informace zveřejněné v souladu s odstavci 35F–35N nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 35B, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, které jsou ke splnění těchto cílů nutné.

P o s t u p y v o b l a s t i ř í z e n í ú v ě r o v ě h o r i z i k a

- 35F Účetní jednotka vysvětlí postupy v oblasti řízení úvěrového rizika a způsob, jakým se vztahují k uznání a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát. Aby splnila tento cíl, zveřejní účetní jednotka informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit a hodnotit:
- a) jak účetní jednotka stanovila, zda se úvěrové riziko finančních nástrojů od prvotního uznání podstatně zvýšilo, včetně toho, zda a jak:
 - i) jsou finanční nástroje považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem v souladu s odstavcem 5.5.10 IFRS 9 včetně tříd finančních nástrojů, na které se vztahuje, a
 - ii) byl vyvrácen předpoklad v odstavci 5.5.11 IFRS 9, že došlo k podstatným zvýšením úvěrového rizika od prvotního uznání, když jsou finanční aktiva více než 30 dnů po splatnosti;
 - b) definice selhání používané účetní jednotkou včetně důvodů pro výběr těchto definic;
 - c) jak byly nástroje seskupeny v případě, že byly očekávané úvěrové ztráty vyčísleny na portfoliovém základě;
 - d) jak účetní jednotka určila, že finanční aktiva jsou úvěrově znehodnocenými finančními aktivy;

- e) odpisovou politiku účetní jednotky včetně ukazatelů, že neexistuje přiměřené očekávání realizace a informace o politice pro finanční aktiva, která jsou odepsána, ale stále jsou předmětem činností v oblasti vymáhání, a
- f) jak mají být uplatněny požadavky v odstavci 5.5.12 IFRS 9 na úpravu smluvních peněžních toků finančních aktiv včetně toho, jak účetní jednotka:
 - i) určí, zda se úvěrové riziko finančního aktiva, které bylo modifikováno při vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, zlepšilo do té míry, že tato opravná položka přejde zpět na vyčíslování ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát v souladu s odstavcem 5.5.5 IFRS 9, a
 - ii) sleduje, do jaké míry je opravná položka z finančních aktiv, která splňují kritéria uvedená v bodě i), následně nově vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v souladu s odstavcem 5.5.3 IFRS 9.

35G Účetní jednotka vysvětlí vstupy, předpoklady a techniky odhadu užívané k uplatnění požadavků v oddíle 5.5 IFRS 9. Za tímto účelem účetní jednotka zveřejní:

- a) základ vstupů a předpokladů a techniky odhadu užívané k:
 - i) vyčíslování dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát a očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání;
 - ii) stanovení, zda se úvěrové riziko finančních nástrojů od prvotního uznání podstatně zvýšilo;
 - iii) stanovení, zda je finanční aktivum úvěrově znehodnoceným finančním aktivem;
- b) jak byly informace o vyhlídkách do budoucna začleněny do určení očekávaných úvěrových ztrát včetně využití makroekonomických informací a
- c) změny technik odhadu nebo podstatných předpokladů provedené v průběhu vykazovaného období a důvody těchto změn.

Kvantitativní a kvalitativní informace o částkách vznikajících na základě očekávaných úvěrových ztrát

35H Pro vysvětlení změn opravné položky a důvodů těchto změn účetní jednotka poskytne u každé třídy finančních nástrojů sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků opravné položky v tabulce, přičemž vykáže samostatně následující změny v průběhu období u:

- a) opravné položky vyčíslené ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát;
- b) opravné položky vyčíslené ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání u:
 - i) finančních nástrojů, u kterých se úvěrové riziko od prvotního uznání podstatně zvýšilo, ale které nejsou úvěrově znehodnocenými finančními aktivy;
 - ii) finančních aktiv, která jsou úvěrově znehodnocená k datu vykazání (ale která nejsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy), a
 - iii) obchodních pohledávek, smluvních aktiv nebo pohledávek vyplývajících z leasingu, u nichž se opravné položky vyčísľují v souladu s odstavcem 5.5.15 IFRS 9;
- c) finančních aktiv, která jsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy. Účetní jednotka kromě sesouhlasení zveřejní celkovou částku nediskontovaných očekávaných úvěrových ztrát při prvotním uznání finančních aktiv prvotně uznaných v průběhu vykazovaného období.

35I Aby účetní jednotka umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět změnám opravné položky zveřejněné v souladu s odstavcem 35H, poskytne vysvětlení toho, jak podstatné změny hrubé účetní hodnoty finančních nástrojů v průběhu období přispěly ke změnám opravné položky. Tyto informace budou poskytnuty odděleně pro finanční nástroje představující opravnou položku podle s odst. 35H písm. a) až c) a musí zahrnovat relevantní kvalitativní a kvantitativní informace. Mezi změny hrubé účetní hodnoty finančních nástrojů, které přispěly ke změnám opravné položky, mohou patřit:

- a) změny způsobené finančními nástroji vytvořenými nebo získanými v průběhu vykazovaného období;
- b) úprava smluvních peněžních toků z finančních aktiv, která nevede k vynětí těchto finančních aktiv podle IFRS 9;
- c) změny vyvolané finančními nástroji, které byly vyňaty (včetně těch, které byly odepsány) v průběhu vykazovaného období, a
- d) změny vznikající na základě toho, zda je opravná položka vyčíslena ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát, nebo očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání.

- 35J Aby umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět povaze a dopadu úprav smluvních peněžních toků z finančních aktiv, které neměly za výsledek vynětí, a dopadu těchto úprav na vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát, zveřejní účetní jednotka:
- naběhlou hodnotu před úpravou a čistý zisk nebo ztrátu z úpravy uznané u finančních aktiv, u nichž došlo v průběhu vykazovaného období k úpravě smluvních peněžních toků, přičemž jejich opravná položka byla vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání;
 - hrubou účetní hodnotu ke konci vykazovaného období týkající se finančních aktiv, která byla od prvotního uznání modifikována v době, kdy opravná položka byla vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání a u které se opravná položka v průběhu vykazovaného období změnila na výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát.
- 35K Aby umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět dopadu kolaterálu a jiných úvěrových posílení na částky vznikající na základě očekávaných úvěrových ztrát, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:
- částku, která nejlépe reprezentuje její maximální míru úvěrového rizika ke konci vykazovaného období bez zohlednění drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení (např. dohoda o započtení, která nesplňuje kritéria pro kompenzaci podle IAS 32);
 - slovní popis kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a dalších úvěrových posílení včetně:
 - popisu povahy a kvality drženého kolaterálu;
 - vysvětlení všech podstatných změn kvality tohoto kolaterálu nebo úvěrových posílení v důsledku zhoršení bonity nebo změn politik kolaterálu účetní jednotky v průběhu vykazovaného období;
 - informací o finančních nástrojích, u kterých účetní jednotka neuznala opravnou položku vzhledem ke kolaterálu;
 - kvantitativní informace o kolaterálu drženém jako zajištění úvěru a o dalších úvěrových posíleních (například vyčíslení rozsahu, v jakém kolaterál a jiná úvěrová posílení snižují úvěrové riziko) u finančních aktiv, která jsou k datu vykazání úvěrově znehodnocená.
- 35L Účetní jednotka zveřejní nesplacenou smluvní částku finančních aktiv, která byla odepsána v průběhu vykazovaného období a je stále předmětem vymáhání.
- M í r a ú v ě r o v é h o r i z i k a**
- 35M Aby umožnila uživatelům účetní závěrky posoudit míru úvěrového rizika účetní jednotky a porozumět jejím podstatným koncentracím úvěrového rizika, zveřejní účetní jednotka pro jednotlivé *ratingové stupně úvěrového rizika* hrubou účetní hodnotu finančních aktiv a úvěrovou expozici úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce. Tyto informace musí být poskytovány odděleně pro finanční nástroje:
- u nichž se opravná položka vyčísluje ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát;
 - u nichž se opravná položka vyčísluje ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání a které jsou:
 - finančními nástroji, u kterých se úvěrové riziko od prvotního uznání podstatně zvýšilo, ale které nejsou úvěrově znehodnocenými finančními aktivy;
 - finančními aktivy, která jsou úvěrově znehodnocená k datu vykazání (ale která nejsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy), a
 - obchodními pohledávkami, smluvními aktivy nebo pohledávkami vyplývajících z leasingu, u nichž se opravné položky vyčísľují v souladu s odstavcem 5.5.15 IFRS 9;
 - které jsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy.
- 35N U obchodních pohledávek, smluvních aktiv a pohledávek vyplývajících z leasingu, na které účetní jednotka použije odstavec 5.5.15 IFRS 9, mohou být informace poskytované v souladu s odstavcem 35M založeny na matici opravných položek (viz odstavec B5.5.35 IFRS 9).
- 36 U všech finančních nástrojů v rozsahu působnosti tohoto IFRS, na které však nejsou aplikovány požadavky týkající se znehodnocení uvedené v IFRS 9, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:
- částku, která nejlépe reprezentuje její maximální míru úvěrového rizika ke konci vykazovaného období bez zohlednění drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení (např. dohoda o započtení, která nesplňuje kritéria pro kompenzaci podle IAS 32); toto zveřejnění není vyžadováno u finančních nástrojů, jejichž účetní hodnota nejlépe reprezentuje maximální míru úvěrového rizika;
 - popis kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a popis dalších úvěrových posílení a jejich finančního dopadu (např. vyčíslení rozsahu, v jakém kolaterál a jiná úvěrová posílení snižují úvěrové riziko) s ohledem na částku, která nejlépe reprezentuje maximální míru úvěrového rizika (ať už zveřejněnou podle písmena a), nebo reprezentovanou účetní hodnotou finančního nástroje).

c) [zrušeno]

d) [zrušeno]

37 [zrušen]

Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení

38 Pokud účetní jednotka získá během vykazovaného období finanční nebo nefinanční aktiva nabytím kolaterálu zajišťujícího úvěr nebo využitím jiných úvěrových posílení (např. záruk) a tato aktiva splňují kritéria uznání podle jiných IFRS, účetní jednotka u těchto aktiv držených k datu účetní závěrky zveřejní:

- a) charakter a účetní hodnotu nabytých aktiv a
- b) pokud tato aktiva nejsou pohotově směnitelná za hotovost, své zásady pro vyřazení takovýchto aktiv, nebo pro jejich využívání ve svém podnikání.

Riziko likvidity

39 Účetní jednotka zveřejní:

- a) analýzu splatnosti nederivátových finančních závazků (včetně smluv o vydaných finančních zárukách), včetně informace o zbytkové smluvní splatnosti;
- b) analýzu splatnosti derivátových finančních závazků. Analýza splatnosti má obsahovat informace o zbytkové smluvní splatnosti u těch derivátových finančních závazků, u nichž je smluvní splatnost důležitá pro pochopení načasování peněžních toků (viz odstavec B11B);
- c) popis řízení rizika likvidity obsaženého v písmenech a) a b).

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, projeví na hospodářském výsledku 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.

PŘEVODY FINANČNÍCH AKTIV

42A Požadavky na zveřejňování uvedené v odstavcích 42B–42H týkající se převodů finančních aktiv doplňují ostatní požadavky na zveřejňování stanovené v tomto IFRS. Účetní jednotka zveřejní informace uvedené v odstavcích 42B–42H v jednom bodě komentáře k účetní závěrce. Účetní jednotka zveřejní požadované informace pro všechna převedená finanční aktiva, která nejsou vyňata, a pro jakoukoli přetrvávající angažovanost v převedeném aktivu existující k rozvahovému dni bez ohledu na to, kdy došlo k příslušnému převodu. Pro účely uplatňování požadavků na zveřejňování uvedených v těchto odstavcích převede účetní jednotka celé finanční aktivum nebo jeho část (převedené finanční aktivum) pouze tehdy, pokud:

- a) převede smluvní práva na peněžní toky z tohoto finančního aktiva nebo
- b) si ponechá smluvní práva na peněžní toky z tohoto finančního aktiva, ale přijme smluvní závazek zaplatit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům.

42B Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky:

- a) pochopit vztah mezi převedenými finančními aktivy, která nejsou vyňata v celém rozsahu, a souvisejícími závazky a
 - b) posoudit povahu přetrvávající angažovanosti účetní jednotky ve vyňatých finančních aktivech a rizika s ní spojená.
- 42C Pro účely uplatňování požadavků na zveřejnění uvedených v odstavcích 42E–42H má účetní jednotka přetrvávající angažovanost v převedeném finančním aktivu, pokud si jako součást převodu ponechá jakékoli smluvní právo nebo povinnosti spojené s převedeným finančním aktivem nebo získá nová smluvní práva či povinnosti související s převedeným finančním aktivem. Pro účely uplatňování požadavků na zveřejnění uvedených v odstavcích 42E–42H přetrvávající angažovanost nepředstavují:
- a) běžná ujištění a záruky týkající se podvodného převodu a pojetí přiměřenosti, dobré víry a poctivého jednání, jež by v důsledku soudní žaloby mohly vést k neplatnosti převodu;
 - b) forwardové smlouvy, opce a jiné smlouvy za účelem opětovného nabytí převedeného aktiva, u nichž je smluvní cenou (nebo realizační cenou) reálná hodnota převedeného finančního aktiva, nebo
 - c) ujednání, na jehož základě má účetní jednotka smluvní právo obdržet peněžní toky plynoucí z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit peněžní toky jedné nebo více účetním jednotkám, přičemž jsou splněny podmínky stanovené v odst. 3.2.5 písm. a)–c) standardu IFRS 9.

Převedená finanční aktiva, která nejsou vyňata v celém rozsahu

- 42D Účetní jednotka mohla převést finanční aktiva takovým způsobem, že veškerá převedená aktiva nebo jejich část nesplňují podmínky pro vynětí. Ke splnění cílů stanovených v odst. 42B písm. a) zveřejní účetní jednotka ke každému datu vykazání u každé třídy převedených finančních aktiv, která nejsou vyňata v celém rozsahu:
- a) povahu převedených aktiv;
 - b) povahu rizik a výhod z vlastnictví, kterým je účetní jednotka vystavena;
 - c) popis povahy vztahu mezi převedenými aktivy a souvisejícími závazky, včetně omezení použití převedených aktiv ze strany vykazující účetní jednotky vyplývajících z převodu;
 - d) pokud protistrana (protistrany) souvisejících závazků má (mají) nárok pouze na převedená aktiva, přehled, ve kterém uvede reálnou hodnotu převedených aktiv, reálnou hodnotu souvisejících závazků a čistou pozici (tj. rozdíl mezi reálnou hodnotou převedených aktiv a souvisejících závazků);
 - e) pokud účetní jednotka nadále uznává všechna převedená aktiva, účetní hodnoty převedených aktiv a souvisejících závazků;
 - f) pokud účetní jednotka nadále uznává aktiva v rozsahu své přetrvávající angažovanosti (viz odst. 3.2.6 písm. c) bod ii) a odstavec 3.2.16 standardu IFRS 9), celkovou účetní hodnotu původních aktiv před převodem, účetní hodnotu aktiv, které účetní jednotka nadále uznává, a účetní hodnotu souvisejících závazků.

Převedená finanční aktiva, která jsou vyňata v celém rozsahu

- 42E Ke splnění cílů stanovených v odst. 42B písm. b) účetní jednotka v případě, že vyjme finanční aktiva v celém rozsahu (viz odst. 3.2.6 písm. a) a písm. c) bod i) IFRS 9), má však přetrvávající angažovanost v těchto aktivech, zveřejní u každého druhu přetrvávající angažovanosti ke každému datu vykazání alespoň tyto informace:
- a) účetní hodnotu aktiv a závazků, které jsou uznány ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky a představují přetrvávající angažovanost účetní jednotky ve vyňatých finančních aktivech, a řádky, v nichž je účetní hodnota těchto aktiv a závazků uznána;
 - b) reálnou hodnotu aktiv a závazků, které představují přetrvávající angažovanost účetní jednotky ve vyňatých finančních aktivech;
 - c) částku, která nejlépe reprezentuje maximální vystavení účetní jednotky ztrátě vyplývající z její přetrvávající angažovanosti ve vyňatých finančních aktivech, a informace, které dokládají, jak bylo toto maximální vystavení ztrátě určeno;
 - d) nediskontované peněžní odtoky, které budou nebo mohou být nezbytné ke zpětnému odkupu vyňatých finančních aktiv (např. realizační cena v opční smlouvě), nebo jiné částky splatné přejímajícímu s ohledem na převedená aktiva. Je-li peněžní odtok proměnlivý, pak by měla být zveřejněna částka vycházející z podmínek, které existují k danému rozvahovému dni;
 - e) analýzu splatnosti nediskontovaných peněžních odtoků, které budou nebo mohou být nezbytné k zpětnému odkupu vyňatých finančních aktiv, nebo jiných částek splatných přejímajícímu s ohledem na převedená aktiva udávající zbytkové smluvní splatnosti u přetrvávající angažovanosti účetní jednotky;
 - f) kvalitativní informace, které objasňují a dokládají kvantitativní zveřejňované informace požadované v písmenech a)–e).

42F Účetní jednotka může s ohledem na konkrétní aktivum seskupit informace požadované v odstavci 42E, má-li účetní jednotka více než jeden druh přetrvávající angažovanosti v tomto vyňatém finančním aktivu, a vykázat je v rámci jednoho druhu přetrvávající angažovanosti.

42G Účetní jednotka mimoto pro každý druh přetrvávající angažovanosti zveřejní:

- a) zisk nebo ztrátu uznanou ke dni převodu aktiv;
- b) výnosy a náklady uznané v účetním období a kumulativně, které vyplývají z přetrvávající angažovanosti účetní jednotky ve vyňatých finančních aktivech (např. změny reálné hodnoty derivátových nástrojů);
- c) není-li celková částka výnosů z převodu (která splňuje podmínky pro vynětí) v daném účetním období rozložena rovnoměrně (pokud se například významná část celkového objemu převodu uskuteční v závěrečných dnech účetního období):
 - i) kdy došlo k největšímu převodu v tomto účetním období (např. posledních pět dnů před koncem účetního období),
 - ii) částku (např. související zisk nebo ztrátu) vyplývající z převodu uznanou v dané části účetního období,
 - iii) celkovou částku výnosů z převodu v dané části účetního období.

Účetní jednotka poskytne tyto informace pro každé období, pro něž je předložen výkaz úplného výsledku.

Doplňkové informace

42H Účetní jednotka zveřejní jakékoli další informace, které považuje za nezbytné ke splnění cílů týkajících se zveřejňování, jež jsou stanoveny v odstavci 42B.

PRVOTNÍ POUŽITÍ IFRS 9

42I Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití IFRS 9, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv a finančních závazků k datu prvotního použití následující informace:

- a) původní kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou v souladu s IAS 39 nebo v souladu s předchozí verzí IFRS 9 (pokud přístup k aplikaci IFRS 9, který účetní jednotka zvolila, zahrnuje více než jedno datum prvotního použití pro odlišné požadavky);
- b) novou kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou v souladu s IFRS 9;
- c) částku jakýchkoli finančních aktiv a finančních závazků ve výkazu o finanční pozici, které byly dříve označeny za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, avšak již tak označovány nejsou, přičemž bude rozlišovat mezi těmi, jejichž reklasifikaci IFRS 9 od účetní jednotky požaduje, a těmi, které se rozhodne reklasifikovat účetní jednotka k datu prvotního použití.

V souladu s odstavcem 7.2.2 IFRS 9 může přechod v závislosti na tom, jaký přístup účetní jednotka zvolí k uplatňování standardu IFRS 9, zahrnovat jedno nebo více než jedno datum prvotního použití pro různé požadavky. Proto může být důsledkem tohoto odstavce zveřejnění více než jednoho data prvotního použití. Účetní jednotka zveřejní tyto kvantitativní informace požadované v tomto odstavci v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li vhodnější.

42J Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití IFRS 9, zveřejní účetní jednotka kvalitativní informace, aby umožnila uživatelům pochopit:

- a) jak uplatňovala požadavky na klasifikaci v IFRS 9 na tato finanční aktiva, jejichž klasifikace se změnila v důsledku uplatnění IFRS 9;
- b) důvody pro jakékoli určení nebo zrušení určení finančních aktiv nebo finančních závazků za oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku k datu prvotního použití.

V souladu s odstavcem 7.2.2 IFRS 9 může přechod v závislosti na tom, jaký přístup účetní jednotka zvolí k uplatňování standardu IFRS 9, zahrnovat jedno nebo více než jedno datum prvotního použití pro různé požadavky. Proto může být důsledkem tohoto odstavce zveřejnění více než jednoho data prvotního použití.

42K Ve vykazovaném období, kdy účetní jednotka poprvé uplatní požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9, (tj. když účetní jednotka přechází z IAS 39 na IFRS 9 pro finanční aktiva), vykazuje zveřejňované informace uvedené v odst. 42L–42O tohoto IFRS, jak požaduje odstavec 7.2.15 IFRS 9.

42L Požaduje-li to odstavec 42K, účetní jednotka zveřejní změny klasifikace finančních aktiv a finančních závazků k datu prvotního použití IFRS 9, přičemž vykáže samostatně:

- a) změny účetních hodnot na základě jejich kategorií oceňování v souladu s IAS 39 (tj. které nevyplývají ze změny atributu oceňování při přechodu na IFRS 9) a

b) změny účetní hodnoty vznikající na základě změny atributu oceňování při přechodu na IFRS 9.

Zveřejnění informací v tomto odstavci nemusí být provedeno po ročním vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatnila požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9.

42M Požaduje-li to odstavec 42K, účetní jednotka zveřejní následující informace pro finanční aktiva a finanční závazky, které byly v důsledku přechodu na IFRS 9 reklasifikovány tak, že jsou oceňovány naběhlou hodnotou a v případě finančních aktiv, která byla reklasifikována z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku tak, že jsou oceňována reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku:

- a) reálnou hodnotu finančních aktiv nebo finančních závazků ke konci vykazovaného období a
- b) zisk nebo ztrátu ze změny reálné hodnoty, jež by byly ve vykazovaném období uznány do hospodářského výsledku nebo do ostatního úplného výsledku, pokud by finanční aktiva nebo finanční závazky nebyly reklasifikovány.

Zveřejnění informací v tomto odstavci nemusí být provedeno po ročním vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatnila požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9.

42N Požaduje-li to odstavec 42K, účetní jednotka zveřejní následující informace pro finanční aktiva a finanční závazky, které byly reklasifikovány z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v důsledku přechodu na IFRS 9:

- a) efektivní úrokovou míru stanovenou k datu prvotního použití a
- b) uznané úrokové výnosy nebo náklady.

Pokud účetní jednotka účtuje o reálné hodnotě finančního aktiva nebo finančního závazku jako o nové hrubé účetní hodnotě k datu prvotního použití (viz odstavec 7.2.11 IFRS 9), zveřejnění dle tohoto odstavce budou prováděna pro každé vykazované období až do vynětí. Jinak zveřejnění uvedené v tomto odstavci nemusí být prováděna po ročním vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatnila požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9.

42O Když účetní jednotka zveřejňuje informace uvedené v odstavcích 42K–42N, musí tato zveřejnění spolu se zveřejněními podle odstavce 25 tohoto IFRS umožnit sesouhlasení mezi:

- a) kategoriemi oceňování vykazovanými v souladu s IAS 39 a IFRS 9 a
 - b) třídou finančního nástroje
- k datu prvotního použití.

42P K datu prvotního použití oddílu 5.5 IFRS 9 má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace, které by umožnily sesouhlasení končících opravných položek pro znehodnocení v souladu s IAS 39 a rezerv v souladu s IAS 37 s počátečními opravnými položkami stanovenými v souladu s IFRS 9. U finančních aktiv bude toto zveřejnění poskytnuto prostřednictvím příslušných kategorií oceňování finančních aktiv v souladu s IAS 39 a IFRS 9 a dopad změn kategorií oceňování na opravnou položku k tomuto datu se vykáže samostatně.

42Q Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití IFRS 9, není účetní jednotka povinna zveřejnit částky řádků, které by byly vykázány v souladu s požadavky na klasifikaci a oceňování (které zahrnují požadavky týkající se oceňování finančních aktiv naběhlou hodnotou a znehodnocení v oddílech 5.4 a 5.5 IFRS 9):

- a) IFRS 9 za minulá období a
- b) IAS 39 za běžné období.

42R V souladu s odstavcem 7.2.4 IFRS 9, pokud k datu prvotního použití IFRS 9 není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) stanovit v souladu s odstavci B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9 úpravu složky časové hodnoty peněz na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků tohoto finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání tohoto finančního aktiva, bez ohledu na požadavky týkající se úpravy složky časové hodnoty peněz uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9. Účetní jednotka musí k datu vykazání zveřejňovat účetní hodnotu finančních aktiv, jejichž charakteristiky smluvních peněžních toků byly posouzeny na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání tohoto finančního aktiva, bez ohledu na požadavky týkající se úpravy složky časové hodnoty peněz uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9 až do vynětí těchto finančních aktiv.

42S V souladu s odstavcem 7.2.5 IFRS 9, pokud k datu prvotního použití není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) v souladu s odst. B4.1.12 písm. d) standardu IFRS 9 určit, zda reálná hodnota složky předčasného splacení byla nepodstatná, na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků daného finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání tohoto finančního aktiva, bez ohledu na výjimku týkající se složky

předčasného splacení uvedeného v odstavci B4.1.12 standardu IFRS 9. Účetní jednotka musí k datu vykazání zveřejnit účetní hodnotu finančních aktiv, jejichž charakteristiky smluvních peněžních toků byly posouzeny na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání tohoto finančního aktiva, bez ohledu na výjimku týkající se složky předčasného splacení uvedeného v odstavci B4.1.12 IFRS 9 až do vynětí těchto finančních aktiv.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 43 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční období počínající 1. ledna 2007 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 předkládat srovnávací informace k údajům o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 31–42.
- 44A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odst. 20, 21, odst. 23 písm. c) a d), odst. 27 písm. c) a odstavec B5 Dodatku B. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 44B IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) zrušil odst. 3 písm. c). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu. Tato změna se však nevztahuje na podmíněnou protihodnotu vyplývající z podnikové kombinace, jejíž datum akvizice předchází datu účinnosti IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008). Účetní jednotka místo toho tuto protihodnotu zaúčtuje podle odstavců 65A–65E IFRS 3 (ve znění z roku 2010).
- 44C Účetní jednotka použije změnu v odstavci 3 pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, pro dřívější období, použije pro toto dřívější období změnu v odstavci 3.
- 44D Ustanovení odst. 3 písm. a) bylo změněno prostřednictvím *Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaných v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a použije pro toto dřívější období změny odstavce 1 IAS 28, odstavce 1 IAS 31 a odstavce 4 IAS 32, které byly vydány v květnu 2008. Je povoleno, aby účetní jednotka tuto změnu použila prospektivně.
- 44E [zrušen]
- 44F [zrušen]
- 44G *Zdokonalení zveřejňovaných údajů o finančních nástrojích* (novela IFRS 7), vydané v březnu 2009, změnilo odstavce 27, 39 a B11 a vložilo nové odstavce 27A, 27B, B10A a B11A–B11F. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Účetní jednotka nemusí zveřejnit údaje požadované touto novelou u:
- a) ročního nebo mezitímního období včetně výkazu o finanční pozici prezentovaného v rámci ročního srovnávacího období končícího před 31. prosincem 2009, nebo
 - b) výkazu o finanční pozici k počátku nejbližšího srovnávacího období k některému dni před 31. prosincem 2009.
- Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit¹.
- 44H–44J [zrušeny]
- 44K *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 44B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 44L *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 vložila nový odstavec 32A a změnila odstavce 34 a 36–38. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 44M Dokument *Zveřejňování – Převody finančních aktiv* (novela IFRS 7) vydaný v říjnu 2010 zrušil odstavec 13 a vložil odstavce 42A–42H a B29–B39. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka nemusí zveřejňovat informace

¹

Odstavec 44G byl změněn v důsledku dokumentu *Omezené vynětí prvoúživatelů ze zveřejnění srovnávacích údajů podle IFRS 7* (novely IFRS 1), vydaného v lednu 2010. Výbor změnil odstavec 44G tak, aby vyjasnil závěry a zamýšlený přechod na *Zdokonalení zveřejňovaných údajů o finančních nástrojích* (novelu IFRS 7).

vyžadované touto novelou pro jakékoli vykazované období, které začíná přede dnem první aplikace novely.

- 44N [zrušen]
- 44O IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec 3. Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 44P IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 3, 28 a 29 a dodatek A a zrušil odstavce 27–27B. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 44Q Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 27B. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.
- 44R Dokumentem *Zveřejnění – započtení finančních aktiv a finančních závazků* (Změny IFRS 7), vydaným v prosinci 2011, byly vloženy nové odstavce 13A až 13F a B40 až B53. Účetní jednotka použije tyto změny na roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Účetní jednotka zveřejní informace požadované těmito změnami retrospektivně.
- 44S–44W [zrušeny]
- 44X Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 3. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka uplatní tuto změnu dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- 44Y [zrušen]
- 44Z IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, dodatek A a odstavce B1, B5, B9, B10, B22 a B27, zrušil odstavce 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 a dodatek D a vložil odstavce 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA a B8A–B8J. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9. Tyto změny není nutné použít na srovnávací informace poskytnuté za období před datem prvotního použití IFRS 9.
- 44ZA V souladu s odstavcem 7.1.2 IFRS 9 se účetní jednotka může pro vykazované období počínající před 1. lednem 2018 rozhodnout předčasně použít pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků, které jsou označeny za nástroje oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku uvedené v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20 standardu IFRS 9, aniž by použila ostatní požadavky standardu IFRS 9. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít pouze tyto odstavce standardu IFRS 9, musí tuto skutečnost zveřejnit a musí průběžně zveřejňovat příslušné informace stanovené v odstavcích 10–11 tohoto IFRS (ve znění standardu IFRS 9 (2010)).
- 44AA Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byly změněny odstavce 44R a B30 a vložen nový odstavec B30A. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající 1. ledna 2016 nebo později, až na to, že účetní jednotka nemusí použít změny v odstavcích B30 a B30A pro vykazované účetní období, které začíná před ročním obdobím, za které účetní jednotka poprvé použije uvedené změny. Dřívější použití změn odstavců 44R, B30 a B30A je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 44BB Dokumentem *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (Změny IAS 1), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 21 a B5. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití uvedených změn se povoluje.
- 44CC IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 29 a B11D. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.
- 44DD IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavce 3, 8 a 29 a vložil nový odstavec 30. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 dále změnily odstavec 3. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.
- 44EE Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7 a který byl vydán v září 2019, byly vloženy odstavce 24H a 44FF. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije změny IFRS 9 nebo IAS 39.
- 44FF Ve vykazovacím období, v němž účetní jednotka prvotně použije dokument *Reforma referenčních úrokových sazeb* vydaný v září 2019, není účetní jednotka povinna předložit kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.
- 44GG Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly vloženy odstavce 24I–24J a 44HH. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije změny IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 nebo IFRS 16.

- 44HH Ve vykazovaném období, v němž účetní jednotka prvotně použije dokument *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, není účetní jednotka povinna zveřejnit informace, které by jinak byly požadovány dle odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.
- 44II Dokumentem *Zveřejňování účetních pravidel* vydaným v únoru 2021, kterým se mění IAS 1 a prohlášení k praktickému uplatňování IFRS č. 2 *Provádění úsudků o významnosti*, byly změněny odstavce 21 a B5. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. ledna 2023 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

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 tohoto IFRS.

Úvěrové riziko	Riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním svého závazku.
Ratingové stupně úvěrového rizika	Rating úvěrového rizika na základě rizika selhání finančního nástroje.
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.
Riziko likvidity	Riziko, že účetní jednotka bude mít problémy splnit své povinnosti související s finančními závazky, které se hradí poskytnutím hotovosti nebo jiného finančního aktiva.
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 nebo budoucí peněžní toky finančního nástroje se budou 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.

Následující pojmy jsou definovány v odstavci 11 IAS 32, v odstavci 9 IAS 39, v dodatku A IFRS 9 nebo dodatku A IFRS 13 a v tomto IFRS se používají ve významech definovaných v IAS 32, IAS 39, IFRS 9 nebo IFRS 13:

- naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku,
- smluvní aktivum,
- úvěrově znehodnocená finanční aktiva,
- vynětí,
- derivát,
- dividendy,
- metoda efektivní úrokové míry,
- kapitálový nástroj,

- očekávané úvěrové ztráty,
- reálná hodnota,
- finanční aktivum,
- smlouva o finanční záruce,
- finanční nástroj,
- finanční závazek
- finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku,
- očekávaná transakce,
- hrubá účetní hodnota finančního aktiva,
- zajišťovací nástroj,
- určený k obchodování,
- zisky nebo ztráty ze znehodnocení,
- opravná položka,
- po splatnosti,
- nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva,
- den reklasifikace,
- spotový nákup nebo prodej.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

TŘÍDY FINANČNÍCH NÁSTROJŮ A ROZSAH ZVEŘEJŇOVANÝCH INFORMACÍ (ODSTAVEC 6)

- B1 Odstavec 6 požaduje, 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 IFRS 9 (podle nichž se určuje, jak se finanční nástroje oceňují a kde se uznávají změny reálné hodnoty).
- B2 Při určování tříd finančních nástrojů musí účetní jednotka minimálně:
- a) rozlišovat nástroje oceňované naběhlou hodnotou a nástroje oceňované reálnou hodnotou;
 - b) s finančními nástroji, které nespádají 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 požadavkům 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 nepodstatných detailů. Podobně nesmí účetní jednotka zveřejňovat natolik agregované údaje, že důležité rozdíly mezi jednotlivými transakcemi nebo souvisejícími riziky nejsou patrné.

B4 [zrušen]

Další zveřejňované informace – účetní zásady (odstavec 21)

- B5 Odstavec 21 vyžaduje zveřejnění významných informací o účetních pravidlech, které mají zahrnovat informace o oceňovací bázi (nebo bázích) použité při sestavování účetní závěrky pro oceňování finančních nástrojů. V případě finančních nástrojů mohou takové zveřejňované informace zahrnovat:
- a) u finančních závazků určených za oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku:
 - i) charakter finančních závazků, které účetní jednotka určila za oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku;
 - ii) kritéria, jimiž se řídilo zařazení takovýchto finančních závazků při prvotním uznání, a
 - iii) jak účetní jednotka splnila podmínky stanovené pro takové určení v odstavci 4.2.2 IFRS 9;
 - aa) u finančních aktiv určených za oceňovanou reálnou hodnotou do hospodářského výsledku:
 - i) charakter finančních aktiv, která účetní jednotka určila za oceňovanou reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, a
 - ii) jak účetní jednotka splnila kritéria stanovená pro takové určení v odstavci 4.1.5 IFRS 9;
 - b) [zrušeno];
 - c) zda se spotové nákupy nebo prodeje finančních aktiv účtují k datu sjednání obchodu nebo k datu vypořádání obchodu (viz odstavec 3.1.2 IFRS 9);
 - d) [zrušeno];
 - 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 reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku zahrnují výnosy z úroků nebo dividend;
 - f) [zrušeno];
 - g) [zrušeno].

Odstavec 122 IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) od účetních jednotek též vyžaduje, aby spolu s významnými informacemi o účetních pravidlech či jinými komentáři zveřejnily úsudky, mimo úsudků zahrnujících odhady, které přijalo vedení v procesu uplatňování účetních pravidel účetní jednotky a které mají nejpodstatnější vliv na částky uznané 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 dostává klíčové vedení 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 významu a spolehlivosti pojednává standard IAS 8 *Účetní zásady, změny a chyby v účetních odhadech*.

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.

Postupy řízení úvěrového rizika (odstavce 35F–35G)

B8A Ustanovení odst. 35F písm. b) požaduje zveřejnění informací o tom, jak účetní jednotka definovala selhání pro odlišné finanční nástroje, a uvedení důvodů pro volbu těchto definic. V souladu s odstavcem 5.5.9 IFRS 9 je určení toho, zda by měly být uznány očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání, založeno na zvýšení rizika selhání ode dne prvotního uznání. Informace o definicích selhání používaných účetní jednotkou, které pomohou uživatelům účetní závěrky pochopit, jak účetní jednotka uplatňovala požadavky na očekávané úvěrové ztráty v IFRS 9, mohou zahrnovat:

- a) kvalitativní a kvantitativní faktory zvažované při definici selhání;
- b) zda byly uplatňovány odlišné definice na odlišné typy finančních nástrojů a
- c) předpoklady o tzv. „míře vyléčení“ (tj. počtu finančních aktiv, která se navrátí ke schopnosti splácet) po selhání finančního aktiva.

B8B Aby pomohl uživatelům účetní závěrky posoudit zásady restrukturalizace a úprav využívané účetní jednotkou, požaduje odst. 35F písm. f) bod i) zveřejnění informací o tom, jak účetní jednotka sleduje, do jaké míry je opravná položka k finančním aktivům dříve zveřejněná v souladu s odst. 35F písm. f) bodem i) následně vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v souladu s odstavcem 5.5.3 IFRS 9. Kvantitativní informace, které pomohou uživatelům pochopit následné zvýšení úvěrového rizika modifikovaných finančních aktiv, mohou zahrnovat informace o modifikovaných finančních aktivech splňujících kritéria odst. 35F písm. f) bodu i), pro která opravná položka přešla na vyčíslení ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání (tj. míra zhoršení).

B8C Ustanovení odst. 35G písm. a) požaduje zveřejnění informací o základně vstupů a předpokladů a o technikách odhadu používaných při uplatňování požadavků týkajících se znehodnocení v IFRS 9. Předpoklady a vstupy, které účetní jednotka užívá k vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát nebo ke stanovení rozsahu zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání, mohou zahrnovat informace získané na základě interních historických informací nebo ratingových zpráv a předpokladů týkajících se očekávané doby trvání finančních nástrojů a lhůt prodeje kolaterálu.

Změny opravné položky (odstavec 35H)

B8D V souladu s odstavcem 35H má účetní jednotka povinnost vysvětlit důvody změn opravné položky v průběhu období. Kromě sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků opravné položky může být nutné poskytnout slovní vysvětlení těchto změn. Toto slovní vysvětlení může zahrnovat analýzu důvodů změn opravné položky v průběhu období včetně:

- a) složení portfolia;
- b) objemu nakoupených nebo vzniklých finančních nástrojů a
- c) závažnosti očekávaných úvěrových ztrát.

B8E U úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce se opravná položka uznává jako rezerva. Účetní jednotka by měla zveřejnit informace o změnách opravné položky k finančním aktivům odděleně od změn opravných položek k úvěrovým příslibům a smlouvám o finanční záruce. Pokud však finanční nástroj zahrnuje jak složku úvěru (tj. finančního aktiva), tak složku nevyčerpaného příslibu (tj. úvěrového příslibu) a účetní jednotka nemůže samostatně rozlišit očekávané úvěrové ztráty ze složky úvěrového příslibu od očekávaných úvěrových ztrát ze složky finančního aktiva, měly by být očekávané úvěrové ztráty z úvěrového příslibu uznány společně s opravnou položkou k finančnímu aktivu. V rozsahu, v němž kombinované očekávané úvěrové ztráty přesahují hrubou účetní hodnotu finančního aktiva, by tyto očekávané úvěrové ztráty měly být uznány jako rezerva.

Kolaterál (odstavec 35K)

- B8F Odstavec 35K požaduje zveřejnění informací, které umožní uživatelům účetní závěrky pochopit dopad kolaterálu a jiných úvěrových posílení na částku očekávaných úvěrových ztrát. Účetní jednotka není povinna ani zveřejňovat informace o reálné hodnotě kolaterálu a jiných úvěrových posílení, ani vyčíslit přesnou hodnotu kolaterálu, která byla zahrnuta do výpočtu očekávaných úvěrových ztrát (tj. ztráta ze selhání).
- B8G Slovní popis kolaterálu a jeho dopad na výši očekávaných úvěrových ztrát by mohl zahrnovat informace o:
- a) hlavních typech kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a dalších úvěrových posílení (příkladem těchto úvěrových posílení jsou záruky, úvěrové deriváty a dohody o započtení, které nesplňují kritéria pro kompenzaci podle IAS 32);
 - b) objemu drženého kolaterálu a dalších úvěrových posílení a jejich významu z hlediska opravné položky;
 - c) politikách a procesech oceňování a řízení kolaterálu a dalších úvěrových posílení;
 - d) hlavních typech protistran kolaterálu a dalších úvěrových posílení a jejich úvěruschopnosti a
 - e) informacích o koncentracích rizika v rámci kolaterálu a ostatních úvěrových posílení.

Míra úvěrového rizika (odstavce 35M–35N)

- B8H Odstavec 35M požaduje zveřejnění informací o míře vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku a o podstatných koncentracích úvěrového rizika k datu vykazání. Koncentrace úvěrového rizika existuje v případě, že více protistran působí buď v určité zeměpisné oblasti, nebo se zabývají podobnou činností a mají podobné ekonomické rysy, které by obdobným způsobem ovlivnily jejich schopnost plnit smluvní závazky v případě změn ekonomických nebo jiných podmínek. Účetní jednotka by měla poskytnout informace umožňující uživatelům účetní závěrky porozumět tomu, zda existují skupiny nebo portfolia finančních nástrojů s určitými rysy, které by mohly ovlivnit velkou část této skupiny finančních nástrojů, jako je například koncentrace určitých rizik. To by mohlo zahrnovat například seskupení podle poměru úvěru k hodnotě kolaterálu a koncentrace z hlediska zeměpisné oblasti, odvětví nebo typu emitenta.
- B8I Počet ratingových stupňů úvěrového rizika použitých ke zveřejnění informací v souladu s odstavcem 35M musí být v souladu s počtem, který účetní jednotka vykáže klíčového vedení společnosti pro účely řízení úvěrového rizika. Pokud jsou informace o úvěrech po splatnosti jedinými dostupnými informacemi specifickými pro dlužníky a účetní jednotka používá informace o úvěrech po splatnosti za účelem posouzení, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání v souladu s odstavcem 5.5.11 standardu IFRS 9, poskytne účetní jednotka analýzu těchto finančních aktiv podle dnů po splatnosti.
- B8J Pokud účetní jednotka vyčísluje očekávané úvěrové ztráty na portfoliovém základě, nemusí být schopna přiřadit hrubou účetní hodnotu jednotlivých finančních aktiv nebo míru vystavení úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce úvěrovému riziku ratingovým stupňům úvěrového rizika, pro které jsou uznány očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání. V takovém případě by účetní jednotka měla uplatnit požadavek v odstavci 35M na ty finanční nástroje, které mohou být přímo přiřazeny ratingovému stupni úvěrového rizika, a samostatně zveřejnit hrubou účetní hodnotu finančních nástrojů, pro které jsou očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání oceňovány na portfoliovém základě.

Maximální míra úvěrového rizika (odst. 36 písm. a))

- B9 Ustanovení odst. 35K písm. a) a odst. 36 písm. a) požadují 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) jakoukoli opravnou položku uznanou v souladu s IFRS 9.
- B10 Mezi činnosti, které vedou ke vzniku úvěrového rizika a s tím spojené maximální míře vystavení úvěrovému riziku, patří mimo jiné:
- a) poskytování úvěrů 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 ke konci účetního období 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, přičemž ta může být podstatně vyšší než částka uznaná 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 podstatně vyšší než částka uznaná jako závazek.

Kvantitativní zveřejňované údaje u rizika likvidity (odst. 34 písm. a) a odst. 39 písm. a) a b))

- B10A Podle odst. 34 písm. a) se vyžaduje zveřejnění souhrnných kvantitativních údajů o angažovanosti vůči riziku likvidity na základě informací, jež interně dostává klíčové vedení. Účetní jednotka vysvětlí, jak se tyto údaje stanovují. V případě, že úbytky peněžních prostředků (nebo jiného finančního aktiva) obsažené v těchto údajích:
- a) se buď mohou vyskytnout podstatně dříve, než je uvedeno v těchto údajích, nebo
 - b) se mohou týkat podstatně jiných částek, než jaké jsou v těchto údajích uvedeny (např. u derivátu, který je obsažený v těchto údajích na základě vypořádání na čistém základě, ale u kterého má protistrana možnost vyžádat si hrubé plnění),
- účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní spolu s kvantitativními informacemi, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit rozsah tohoto rizika, za předpokladu, že tyto informace nejsou obsaženy v analýze smluvních splatností, kterou vyžaduje odst. 39 písm. a) nebo b).
- B11 Při zpracování analýzy splatnosti, kterou vyžaduje odst. 39 písm. a) a b), použije účetní jednotka pro určení vhodného počtu časových pásem vlastní úsudek. Účetní jednotka může například stanovit, že tato časová pásma jsou vhodná:
- a) do jednoho měsíce včetně;
 - b) od jednoho měsíce do tří měsíců včetně;
 - c) od tří měsíců do jednoho roku a
 - d) od jednoho roku do pěti let.
- B11A Při plnění požadavků uvedených v odst. 39 písm. a) a b), nebude účetní jednotka oddělovat vložený derivát od hybridního (kombinovaného) nástroje. V případě tohoto nástroje uplatní účetní jednotka odst. 39 písm. a).
- B11B Ustanovení odst. 39 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila u derivátových finančních závazků kvantitativní analýzu splatnosti, která obsahuje zbývajících smluvních splatností za předpokladu, že smluvní splatnosti jsou důležité pro pochopení načasování peněžních toků. Například by se jednalo o:
- a) úrokový swap se zbývajících splatností pět let v rámci zajištění peněžních toků finančního aktiva nebo závazku s variabilní sazbou;
 - b) veškeré úvěrové přísliby.
- B11C Ustanovení odst. 39 písm. a) a b) vyžadují, aby účetní jednotka zveřejnila u finančních závazků analýzu splatnosti, která obsahuje zbývajících smluvních splatností pro některé finanční závazky. U tohoto zveřejnění platí, že:
- a) pokud si protistrana může vybrat, kdy se má částka uhradit, závazek se alokuje do nejčasnějšího 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;
 - b) pokud se účetní jednotka zavázala splácet závazek ve splátkách, alokují se jednotlivé splátky do nejčasnějšího období, v němž může účetní jednotce nastat povinnost jejich plnění. Nevyčerpaný úvěrový příslib se např. alokuje do časového pásma, v němž se nachází nejčasnější datum, kdy lze úvěr čerpat;
 - c) u smluv o vydaných finančních zárukách se nejvyšší možná částka záruky alokuje do nejčasnějšího termínu, v němž může být záruka uplatněna.
- B11D Částky, které jsou předmětem smluv zveřejněných v analýze splatnosti podle odst. 39 písm. a) a b), představují smluvní nediskontované peněžní toky, jako např.:
- a) hrubé závazky z 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;
 - e) hrubé úvěrové přísliby.

Takové nediskontované peněžní toky se liší od částky zahrnuté do výkazu o finanční pozici, protože částka vykazovaná v tomto výkazu vychází z diskontovaných peněžních toků. Pokud dlužná částka není pevná, zveřejněná částka se stanoví odvolávkou na podmínky existující ke konci účetního období. Pokud např. dlužná částka kolísá tak, jak se mění některý index, zveřejněná částka může vycházet z hodnoty tohoto indexu ke konci účetního období.

- B11E Ustanovení odst. 39 písm. c) vyžaduje, aby účetní jednotka vysvětlila, jak řídí riziko likvidity obsažené v položce zveřejněné v rámci kvantitativních zveřejňovaných údajů v odst. 39 písm. a) a b). Účetní jednotka zveřejní analýzu splatnosti finančních aktiv, která má v držení, pro účely řízení rizika likvidity (např. finanční aktiva, která jsou ihned prodejná, nebo finanční aktiva, u nichž se očekává, že vytvoří hotovost, která bude schopna vyrovnat úbytky hotovosti vyplývající z finančních závazků), za předpokladu, že tyto informace jsou nezbytné k tomu, aby umožnily uživatelům účetní závěrky vyhodnotit povahu a rozsah rizika likvidity.
- B11F Níže jsou uvedeny další faktory, které účetní jednotka může zvážit při poskytování zveřejňovaných údajů v souladu s odst. 39 písm. c), přičemž se nemusí omezovat pouze na tyto faktory. Mezi tyto faktory patří, zda účetní jednotka má:
- a) závazné úvěrové rámce (např. obchodní cenné papíry) nebo jiné úvěrové linky (např. pohotovostní úvěrové rámce), k nimž má přístup za účelem plnění potřeb týkajících se likvidity;
 - b) vklady v centrální bance za účelem plnění potřeb týkajících se likvidity;
 - c) diverzifikované zdroje financování;
 - d) podstatně soustředěné riziko likvidity buď v aktivech, nebo ve zdrojích financování;
 - e) zavedeny vnitřní kontrolní postupy a nouzové plány pro účely řízení rizika likvidity;
 - f) nástroje, které obsahují zrychlené podmínky splácení (např. na spodní hranici úvěrového hodnocení účetní jednotky);
 - g) nástroj, který by mohl vyžadovat složení jistoty (např. výzva k dodatkové úhradě u derivátů);
 - h) nástroje, které umožňují účetní jednotce, aby si zvolila, zda uhradí své finanční závazky poskytnutím hotovosti (nebo jiného finančního aktiva) nebo poskytnutím vlastních akcií;
 - i) nástroje, které podléhají smlouvám o celkovém zápočtu.

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 v podstatně odlišných hospodářských prostředích, aniž by směřovala 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 hospodářský výsledek či vlastní kapitál. Za tím účelem:
- a) se od účetních jednotek nevyžaduje, aby zjišťovaly, jaký by byl hospodářský výsledek za vykazované období, kdyby byly proměnné rizika jiné. Místo toho účetní jednotka zveřejní vliv na hospodářský výsledek či vlastní kapitál k datu účetní závěrky za předpokladu, že ke konci účetního období 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 hospodářský výsledek (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 hospodářský výsledek 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 například, že úroková míra je 5 % a účetní jednotka určí, že přípustný je pohyb úrokových sazeb o ± 50 bazických bodů. Vliv na hospodářský výsledek 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 hospodářský výsledek 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 podstatně 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 uznaných ve výkazu o finanční pozici (např. nabyté a vydané dluhové nástroje) a z některých finančních nástrojů neuznaných ve výkazu o finanční pozici (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 podstatné 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 hospodářského výsledku (vyplyvající například z nástrojů oceněných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku) zveřejňuje odděleně od citlivosti ostatního úplného výsledku (vznikající například z investic do kapitálových nástrojů, jejichž změny reálné hodnoty jsou vykazovány do ostatního úplného výsledku).

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.

VYNĚTÍ (ODSTAVCE 42C–42H)

Přetrvávající angažovanost (odstavec 42C)

B29 Posouzení přetrvávající angažovanosti v převedeném finančním aktivu pro účely požadavků na zveřejňování uvedených v odstavcích 42E–42H se provádí na úrovni vykazující účetní jednotky. Pokud například dceřiná společnost převede na nespřízněnou stranu finanční aktivum, v němž má přetrvávající angažovanost mateřská společnost dceřiné společnosti, dceřiná společnost nezahrne při posouzení, zda má přetrvávající angažovanost v převedeném aktivu, angažovanost mateřské společnosti do samostatné nebo individuální účetní závěrky (tj. je-li dceřiná společnost vykazující účetní jednotkou). Mateřská společnost však při určování, zda má přetrvávající angažovanost v převedeném aktivu, zahrne svou přetrvávající angažovanost (nebo angažovanost jiného člena ve skupině) ve finančním aktivu

převedeném její dceřinou společností do své konsolidované účetní závěrky (tj. je-li vykazující účetní jednotkou skupina).

- B30 Účetní jednotka nemá přetrvávající angažovanost v převedeném finančním aktivu, pokud si jako součást převodu neponechá žádné ze smluvních práv nebo povinností spojených s převedeným finančním aktivem ani nezíská žádná nová smluvní práva či povinnosti související s převedeným finančním aktivem. Účetní jednotka nemá přetrvávající angažovanost v převedeném finančním aktivu, nemá-li žádný podíl na budoucí výkonnosti převedeného finančního aktiva ani nemá za žádných okolností povinnost provést v budoucnu platby ve vztahu k převedenému finančnímu aktivu. Výraz „platba“ v této souvislosti nezahrnuje peněžní toky převedeného finančního aktiva, které účetní jednotka inkasuje a je povinna je odvést nabyvateli.
- B30A Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum, může si ponechat právo na obsluhu uvedeného finančního aktiva za poplatek, který je zahrnut například ve smlouvě o obsluze. Pro rozhodnutí, zda má v důsledku smlouvy o obsluze přetrvávající angažovanost pro účely požadavků na zveřejnění, posuzuje účetní jednotka smlouvu o obsluze v souladu s pokyny v odstavcích 42C a B30. Obsluhovatel bude mít přetrvávající angažovanost v převedeném finančním aktivu pro účely požadavků na zveřejnění například tehdy, pokud je poplatek za obsluhu závislý na objemu nebo časovém průběhu peněžních toků inkasovaných z převedeného finančního aktiva. Podobně platí, že obsluhovatel má přetrvávající angažovanost pro účely požadavků na zveřejnění, pokud by se pevný poplatek nevyplatil v plné výši v důsledku nevýkonnosti převedeného finančního aktiva. V těchto případech má obsluhovatel podíl na budoucí výkonnosti převedeného finančního aktiva. Toto posouzení nezávisí na tom, zda se očekává, že poplatek, který má být obdržen, bude účetní jednotce adekvátně kompenzovat provádění obsluhy.
- B31 Přetrvávající angažovanost v převedeném finančním aktivu může vyplývat ze smluvních ustanovení ve smlouvě o převodu nebo ve zvláštní dohodě s přejímajícím nebo třetí stranou, která byla uzavřena v souvislosti s převodem.

Převedená finanční aktiva, která nejsou vyňata v celém rozsahu (odstavec 42D)

- B32 Odstavec 42D vyžaduje zveřejnění informací, pokud veškerá převedená finanční aktiva nebo jejich část nesplňují podmínky pro vynětí. Zveřejňování těchto informací se požaduje ke každému rozvahovému dni, k němuž účetní jednotka nadále uznává převedená finanční aktiva bez ohledu na to, kdy došlo k převodům.

Druhy přetrvávající angažovanosti (odstavce 42E–42H)

- B33 Odstavce 42E–42H vyžadují zveřejnění kvalitativních a kvantitativních informací pro každý druh přetrvávající angažovanosti ve vyňatých finančních aktivech. Účetní jednotka seskupí svou přetrvávající angažovanost do jednotlivých druhů, které představují vystavení účetní jednotky rizikům. Účetní jednotka může například seskupit svou přetrvávající angažovanost podle druhu finančního nástroje (např. záruky nebo kupní opce) nebo podle druhu převodu (např. faktoring pohledávek, sekuritizace a půjčky cenných papírů).

Analýza splatnosti nediskontovaných peněžních odtoků ke zpětnému odkupu převedených aktiv (odst. 42E písm. e))

- B34 V odst. 42E písm. e) se vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila analýzu splatnosti nediskontovaných peněžních odtoků ke zpětnému odkupu vyňatých finančních aktiv nebo jiných částek splatných přejímajícímu s ohledem na vyňatá finanční aktiva, která udává zbytkové smluvní splatnosti u přetrvávající angažovanosti účetní jednotky. Tato analýza rozlišuje peněžní toky, u kterých je požadováno, aby byly zaplacený (např. forwardové smlouvy), peněžní toky, jejichž zaplacení od účetní jednotky může být požadováno (např. upsané kupní opce), a peněžní toky, o jejichž zaplacení může účetní jednotka rozhodnout (např. nakoupené kupní opce).
- B35 Při vypracování analýzy splatnosti podle odst. 42E písm. e) použije účetní jednotka svůj úsudek ke stanovení vhodného počtu časových pásem. Účetní jednotka může například stanovit tato vhodná časová pásma splatnosti:
- a) do jednoho měsíce včetně;
 - b) od jednoho měsíce do tří měsíců včetně;
 - c) od tří měsíců do šesti měsíců včetně;
 - d) od šesti měsíců do jednoho roku včetně;
 - e) od jednoho roku do tří let včetně;
 - f) od tří let do pěti let včetně a
 - g) více než pět let.
- B36 Existuje-li rozpětí možných splatností, peněžní toky jsou zařazeny na základě prvního data, k němuž může být účetní jednotka požádána o zaplacení nebo může provést platbu.

Kvalitativní informace (odst. 42E písm. f))

B37 Kvalitativní informace požadované v odst. 42E písm. f) zahrnují popis vyňatých finančních aktiv a povahu a účel přetrvávající angažovanosti zachované po převedení těchto aktiv. Tyto informace zahrnují rovněž popis rizik, jímž je účetní jednotka vystavena, včetně:

- a) popisu, jak účetní jednotka řídí rizika spojená s její přetrvávající angažovaností ve vyňatých finančních aktivech;
- b) toho, zda musí účetní jednotka nést ztráty před ostatními stranami, a pořadí a výše ztrát, které nesou strany, jejichž účasti mají nižší pořadí než účast účetní jednotky na aktivu (tj. její přetrvávající angažovanost v aktivu);
- c) popisu případných spouštěcích událostí spojených s povinností poskytnout finanční podporu nebo zpětně odkoupit převedené finanční aktivum.

Zisk nebo ztráta z vynětí (odst. 42G písm. a))

B38 V odst. 42G písm. a) se vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o zisku nebo ztrátě z vynětí vztahujícího se k finančním aktivům, v nichž má účetní jednotka přetrvávající angažovanost. Účetní jednotka zveřejní informace o tom, zda zisk nebo ztráta z vynětí vznikly proto, že se reálné hodnoty složek dříve uznaného aktiva (tj. vyňatého podílu na aktivu a podílu, který si účetní jednotka ponechala) liší od reálné hodnoty dříve uznaného celého aktiva. V tomto případě účetní jednotka zveřejní rovněž informace o tom, zda ocenění reálnou hodnotou zahrnovalo podstatné vstupy, které nevycházely ze zjištěných tržních údajů, jak je popsáno v odstavci 27A.

Doplňkové informace (odstavec 42H)

B39 Zveřejnění informací požadovaných v odstavcích 42D–42G nemusí postačovat ke splnění cílů týkajících se zveřejňování, které jsou uvedeny v odstavci 42B. Je-li tomu tak, účetní jednotka zveřejní jakékoli další informace, které jsou nezbytné k dosažení cílů týkajících se zveřejňování. Účetní jednotka podle své situace rozhodne, kolik dalších informací musí poskytnout k uspokojení informačních potřeb uživatelů a jak silný důraz bude klást na jednotlivé aspekty dodatečných informací. Je nezbytné nalézt přiměřený kompromis mezi zatížením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace.

Započtení finančních aktiv a závazků (odstavce 13A–13F)

Rozsah působnosti (odstavec 13A)

B40 Zveřejnění podle odstavců 13B–13E jsou požadována pro všechny uznané finanční nástroje, které jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Kromě toho finanční nástroje spadají do působnosti požadavků na zveřejnění podle odstavců 13B–13E, pokud jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, která se vztahuje na obdobné finanční nástroje a transakce, bez ohledu na to, zda jsou tyto finanční nástroje započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32.

B41 Podobné dohody uvedené v odstavcích 13A a B40 zahrnují dohody o započtení derivátů, globální rámcové dohody o zpětném odkupu, globální rámcové dohody o zápůjčkách cenných papírů a veškerá související práva k finančnímu kolaterálu. Obdobné finanční nástroje a transakce uvedené v odstavci B40 zahrnují deriváty, dohody o prodeji a zpětném odkupu, reverzní dohody o prodeji a zpětném odkupu, dohody o výpůjčkách cenných papírů a dohody o půjčkách cenných papírů. Jako příklady finančních nástrojů, které nespádají do působnosti odstavce 13A, lze uvést úvěry a vklady klientů u téže instituce (pokud nejsou započteny ve výkazu o finanční pozici) a finanční nástroje, které jsou pouze předmětem dohod o zajištění.

Zveřejňování kvantitativních informací u uznaných finančních aktiv a uznaných finančních závazků v působnosti odstavce 13A (odstavec 13C)

B42 Na finanční nástroje zveřejňované v souladu s odstavcem 13C mohou být kladeny odlišné požadavky na oceňování (například závazek týkající se dohody o zpětném odkupu může být oceněn naběhlou hodnotou, zatímco derivát bude oceněn reálnou hodnotou). Účetní jednotka zveřejní nástroje v jejich uznaných hodnotách a popíše veškeré vyplývající rozdíly v oceňování v souvisejících zveřejněních.

Zveřejňování hrubých částek uznaných finančních aktiv a uznaných finančních závazků v působnosti odstavce 13A (odst. 13C písm. a))

B43 Částky požadované podle odst. 13C písm. a) se týkají uznaných finančních nástrojů, které jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Částky požadované podle odst. 13C písm. a) se týkají také uznaných finančních nástrojů, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, bez ohledu na to, zda splňují kritéria pro započtení. Zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. a) se však netýkají žádných částek uznaných v důsledku dohod o zajištění, které nesplňují kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32. Tyto částky musí být místo toho zveřejněny v souladu s odst. 13C písm. d).

Zveřejňování částek, které jsou započteny v souladu s kritérii uvedenými v odstavci 42 IAS 32 (odst. 13C písm. b))

- B44 Ustanovení odst. 13C písm. b) požaduje, aby účetní jednotky při stanovení čistých částek uznaných ve výkazu o finanční pozici zveřejňovaly částky započtené v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Částky uznaných finančních aktiv i uznaných finančních závazků, které jsou předmětem započtení na základě téže dohody, účetní jednotka zveřejní v rámci zveřejnění finančních aktiv i finančních závazků. Zveřejněné částky (například formou tabulky) se ovšem omezují na částky, které jsou předmětem započtení. Účetní jednotka může mít například uznané derivátové aktivum a uznaný derivátový závazek, které splňují kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32. Je-li hrubá částka derivátového aktiva větší než hrubá částka derivátového závazku, tabulka zveřejnění finančního aktiva bude obsahovat celou částku derivátového aktiva (v souladu s odst. 13C písm. a)) a celou částku derivátového závazku (v souladu s odst. 13C písm. b)). Ovšem přestože tabulka zveřejnění finančního závazku bude obsahovat celou částku derivátového závazku (v souladu s odst. 13C písm. a)), bude v ní uvedena pouze částka derivátového aktiva (v souladu s odst. 13C písm. b)), která odpovídá částce derivátového závazku.

Zveřejňování čistých částek vykázaných ve výkazu o finanční pozici (odst. 13C písm. c))

- B45 Pokud by účetní jednotka měla nástroje, které naplňují rozsah těchto zveřejnění (jak je uvedeno v odstavci 13A), ale nesplňují kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32, částky, které mají být zveřejněny podle odst. 13C písm. c) by se rovnaly částkám, které mají být zveřejněny podle odst. 13C písm. a).
- B46 Částky, které mají být zveřejněny podle odst. 13C písm. c), musí být sesouhlaseny s jednotlivými částkami řádkových položek vykázanými ve výkazu o finanční pozici. Pokud například účetní jednotka rozhodne, že souhrn nebo rozčlenění jednotlivých částek řádkových položek v účetní závěrce poskytuje relevantnější informace, musí zpětně sesouhlasit souhrnné nebo rozčleněné částky zveřejněné podle odst. 13C písm. c) s jednotlivými částkami řádkových položek vykázanými ve výkazu o finanční pozici.

Zveřejňování částek, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody a které nejsou jinak zahrnuty v odst. 13C písm. b) (odst. 13C písm. d))

- B47 Ustanovení odst. 13C písm. d) požaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly částky, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody a které nejsou jinak zahrnuty v odst. 13C písm. b). Ustanovení odst. 13C písm. d) bodu i) odkazuje na částky týkající se uznaných finančních nástrojů, které nesplňují některá nebo všechna kritéria pro započtení podle odstavce 42 IAS 32 (například současná práva kompenzace, která nesplňují kritérium uvedené v odst. 42 písm. b) IAS 32, nebo podmíněná práva kompenzace, jež jsou vymahatelná a vykonatelná pouze v případě neplnění závazků nebo pouze v případě platební neschopnosti nebo úpadku některé z protistran).
- B48 Ustanovení odst. 13C písm. d) bodu ii) se týká částek týkajících se finančního kolaterálu, včetně hotovostního kolaterálu, přijatého i zastaveného. Účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu finančních nástrojů, které byly zastaveny nebo přijaty jako kolaterál. Částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. d) bodem ii) by se měly týkat skutečného kolaterálu přijatého nebo zastaveného a nikoli výsledných závazků nebo pohledávek uznaných za účelem vrácení nebo zpětného získání tohoto kolaterálu.

Omezení částek zveřejněných podle odst. 13C písm. d) (odstavce 13D)

- B49 Při zveřejňování částek podle odst. 13C písm. d) účetní jednotka musí vzít v úvahu dopady přezajištění finančního nástroje. Za tímto účelem musí účetní jednotka nejprve odečíst částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. d) bodem i) od částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. c). Účetní jednotka pak omezí částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. d) bodem ii) na zbývající částku podle odst. 13C písm. c) pro související finanční nástroj. Pokud lze ovšem práva ke kolaterálu vymáhat napříč finančními nástroji, tato práva mohou být zveřejněna v souladu s odstavcem 13D.

Popis práv kompenzace, která jsou předmětem vymahatelných rámcových smluv o zápočtu a obdobných dohod (odstavec 13E)

- B50 Účetní jednotka popíše typy práv kompenzace a obdobných dohod zveřejněných v souladu s odst. 13C písm. d), včetně povahy těchto práv. Účetní jednotka popíše například svá podmíněná práva. U nástrojů, které jsou předmětem práv kompenzace, jež nejsou podmíněna budoucí událostí, ale nesplňují zbývající kritéria uvedená v odstavci 42 IAS 32, účetní jednotka popíše důvod (důvody), proč tato kritéria nejsou splněna. V případě jakéhokoli přijatého nebo zastaveného finančního kolaterálu účetní jednotka popíše podmínky dohody o zajištění (například v případě, kdy je zajištění omezeno).

Zveřejňování podle typu finančního nástroje nebo protistrany

- B51 Kvantitativní zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. a)–e) lze rozdělit podle typu finančního nástroje nebo transakce (například deriváty, dohody o zpětném odkupu a reverzní dohody o zpětném odkupu nebo dohody o výpůjčkách cenných papírů a půjčkách cenných papírů).
- B52 Účetní jednotka může zvolit také jinou možnost, a sice seskupit kvantitativní zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. a)–c) podle typu finančního nástroje a kvantitativní zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. c)–e) podle protistran. Pokud účetní jednotka poskytne požadované informace podle protistran, není povinna uvést jméno protistran. Účetní jednotka ovšem musí zachovat v jednotlivých navazujících vykazovaných obdobích kontinuitu označení protistran (protistrana A, protistrana B, protistrana C atd.), aby byla zachována porovnatelnost. Účetní jednotka zváží možnost kvalitativních

zveřejnění s cílem poskytnout další informace o typu protistran. Pokud zveřejnění částek podle odst. 13C písm. c)–e) zajišťuje protistrana, částky, které jsou individuálně podstatné z hlediska celkových částek protistran, se zveřejní odděleně a zbývající, individuálně nepodstatné částky protistran se zveřejní souhrnně v rámci jedné řádkové položky.

Ostatní

- B53 Konkrétní zveřejnění požadovaná podle odstavců 13C–13E představují minimální požadavky. Ke splnění cíle podle odstavce 13B může být potřebné, aby účetní jednotka tato zveřejnění doplnila o další (kvalitativní) zveřejnění, v závislosti na podmínkách vymahatelných rámcových smluv o zápočtu a souvisejících dohod, včetně povahy kompenzačních nároků a jejich dopadu nebo možného dopadu na finanční pozici účetní jednotky.

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) samostatnou nebo individuální účetní závěrku účetní jednotky:
 - i) jejíž dluhové nebo kapitálové nástroje 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 nebo kapitálové nástroje 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 samostatnou 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 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.

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 zaměstnanec, 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 odpovědní, 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. bankovníctví, 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 hospodářského výsledku 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 minulé období uváděné pro srovnání přepočítat 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 vykazovány 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 výkaz o úplném výsledku:

- a) všeobecné informace uvedené v odstavci 22;
- b) informace o vykazovaném hospodářském výsledku segmentu, včetně specifikovaných výnosů a nákladů zahrnutých do vykazovaného hospodářského výsledku 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 hospodářského výsledku, aktiv a pasiv a ostatních významných položek segmentů s odpovídajícími částkami účetní jednotky, jak je uvedeno v odstavci 28.

Sesouhlasení částek ve výkazu o finanční pozici pro povinně vykazované segmenty s částkami ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky jsou požadována ke každému datu, k němuž je výkaz o finanční pozici prezentován. Informace za minulé období jsou přepracovány, jak je popsáno v odstavcích 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 podle výrobků a služeb, zeměpisných oblastí, regulačního prostředí nebo na základě kombinace faktorů a zda byly provozní segmenty agregovány);
- aa) úsudky vedení při uplatnění kritérií pro agregaci v odstavci 12. Je nutno uvést stručný popis provozních segmentů, jež byly takto agregovány a hospodářské ukazatele, které byly posouzeny při určování, zda agregované provozní segmenty sdílejí podobné ekonomické vlastnosti, a
- b) typy výrobků a služeb, z nichž jednotlivé povinně vykazované segmenty odvozují své příjmy.

Informace o hospodářském výsledku, aktivech a pasivech

- 23 Účetní jednotka uvádí za každý povinně vykazovaný segment hodnotu hospodářského výsledku. Účetní jednotka uvádí za každý povinně vykazovaný segment hodnotu celkových aktiv a závazků segmentu, je-li tento údaj pravidelně předkládán vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí. Za každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka zveřejňuje rovněž níže uvedené informace, jsou-li specifikované částky zahrnuty do hodnoty hospodářského výsledku 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 hodnoty hospodářského výsledku 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 výnosů a nákladů zveřejněné v souladu s odstavcem 97 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007);

- g) podíly účetní jednotky na hospodářském výsledku 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, nespolehlá 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 hlavní 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 aktiv¹ jiných než finanční nástroje, odložené daňové pohledávky, čistá aktiva z definovaných požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) 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 hospodářského výsledku segmentu pouze tehdy, jsou-li zahrnuty do vyčísleného hospodářského výsledku segmentu, který 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 hospodářskému výsledku 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 hospodářském výsledku provozního segmentu a o jeho aktivech nebo pasivech, vykazuje se hospodářský výsledek segmentu, jeho aktiva a pasiva u těchto údajů. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí používá více než jeden údaj o hospodářském výsledku 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 hospodářského výsledku 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 hospodářského výsledku povinně vykazovaných segmentů a ziskem nebo ztrátou účetní jednotky před daňovým nákladem nebo výnosem a ukončenými činnostmi (nejdou-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 (nejdou-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 (nejdou-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 hospodářského výsledku vykazovaného segmentu oproti minulému období a případný účinek těchto změn na vyčíslení hospodářského výsledku segmentu;

¹ V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti jsou dlouhodobými taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž návratnost se předpokládá delší než 12 měsíců po skončení účetního období.

- 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 sesouhlasí veškeré tyto údaje:

- a) součet výnosů povinně vykazovaných segmentů s výnosy účetní jednotky;
- b) součet vyčísleného hospodářského výsledku povinně vykazovaných segmentů s hospodářským výsledkem 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 hospodářského výsledku segmentů s hospodářským výsledkem účetní jednotky po těchto položkách;
- c) součet aktiv povinně vykazovaných segmentů s aktivy účetní jednotky, jsou-li aktiva segmentu vykazována v souladu s odstavcem 23;
- 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 například samostatně vymezit a popsat částku každé významné úpravy nezbytné k sesouhlasení hospodářského výsledku povinně vykazovaných segmentů s hospodářským výsledkem účetní jednotky vyplývajícím 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 činnosti. 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 aktiva¹ 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 zemi 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 a více procent 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. Je však třeba použít úsudek při posuzování, zda se za jednoho odběratele považují orgány veřejné správy (včetně vládních agentur a podobných orgánů, ať jsou místní, národní či mezinárodní) a subjekty, o nichž je vykazující účetní jednotce známo, že je tyto orgány veřejné správy kontrolují. Při tomto posuzování vykazující účetní jednotka uváží rozsah hospodářské integrace mezi těmito účetními jednotkami.

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 povoleno. Jestliže účetní jednotka použije tento IFRS ve své účetní závěrce za období před 1. lednem 2009, zveřejní informaci o této skutečnosti.
- 35A Odstavec 23 byl změněn *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 36 Informace o jednotlivých segmentech za předchozí roky, které jsou uvedeny jako srovnávací informace pro první rok používání tohoto standardu (včetně použití změny odstavce 23 z dubna 2009), se přepočítají, aby splňovaly požadavky tohoto IFRS, s výjimkou, kdy potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.
- 36A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odst. 23 písm. f). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 36B IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* (ve znění revize z roku 2009) změnil odstavec 34 pro účetní období počínající 1. ledna 2011 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 24 (ve znění revize z roku 2009) pro dřívější období, musí změnu odstavce 34 použít i pro toto dřívější období.
- 36C Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 22 a 28. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 14

- 37 Tento IFRS nahrazuje IAS 14 *Vykazování podle segmentů*.

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 skončení účetního období.

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.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 9

Finanční nástroje

KAPITOLA 1 Cíl

- 1.1 Cílem tohoto standardu je stanovit zásady účetního výkaznictví *finančních aktiv* a *finančních závazků*, které uživatelům účetních závěrek přinesou relevantní a užitečné informace k tomu, aby mohli posoudit částky, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků účetní jednotky.

KAPITOLA 2 Rozsah působnosti

- 2.1 Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

- a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standardy IFRS 10, IAS 27 nebo IAS 28 vyžadují nebo umožňují účetní jednotce účtovat o podílech v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích v souladu s některými nebo všemi požadavky tohoto standardu. Účetní jednotky použijí tento standard také na deriváty podílů v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích, pokud derivát nenaplnuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky tak, jak je vymezen v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*;
- b) práv a závazků z leasingu, které se účtují podle IFRS 16 *Leasingy*. Platí však, že:
 - i) pro pohledávky z finančního leasingu (tj. čisté investice u finančních leasingů) a pro pohledávky z operativního leasingu uznané pronajímatelem platí požadavky tohoto standardu týkající se vynětí a znehodnocení;
 - ii) pro závazky z leasingu uznané nájemcem platí požadavky na vynětí podle odstavce 3.3.1 tohoto standardu a
 - iii) pro deriváty vložené do leasingových smluv platí požadavky tohoto standardu týkající se vložených derivátů;
- c) práv a závazků zaměstnavatelů vůči zaměstnancům z plánů zaměstnaneckých požitků, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;
- d) finančních nástrojů emitovaných účetní jednotkou, které splňují definici kapitálového nástroje podle IAS 32 (včetně opcí a warrantů) nebo které musejí být klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D IAS 32. Avšak držitel takových kapitálových nástrojů musí tento standard na tyto nástroje použít, pokud nesplňují výjimku uvedenou v písmenu a);
- e) práv a závazků vyplývajících z pojistné smlouvy ve smyslu IFRS 17 *Pojistné smlouvy* nebo investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17. Avšak tento standard platí pro:
 - i) deriváty vložené do pojistných smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, pokud tyto deriváty nejsou samy smlouvami v rozsahu působnosti IFRS 17;
 - ii) investiční složky, které jsou odděleny od smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, jestliže IFRS 17 takové oddělení požaduje, pokud oddělená investiční složka není investiční smlouvou s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17;
 - iii) práva a závazky výstavce podle pojistných smluv, které splňují definici smlouvy o finanční záruce. Pokud však výstavce smluv o finanční záruce předem výslovně stanovil, že takové smlouvy považuje za smlouvy pojistné, a použil při jejich účtování postupy, které jsou platné pro pojistné smlouvy, může si sám rozhodnout, zda použije pro takové smlouvy o finanční záruce tento standard, nebo IFRS 17 (viz odstavce B2.5–B2.6). Poskytovatel může toto rozhodnutí učinit pro každou smlouvu zvlášť, ale tuto volbu nemůže pro danou smlouvu následně změnit;
 - iv) práva a závazky účetní jednotky, které představují finanční nástroje vyplývající ze smluv o kreditních kartách, nebo podobných smluv, které obsahují úvěrové nebo platební ujednání, jež účetní jednotka vystavuje, a které splňují definici pojistné smlouvy, ale které jsou podle odst. 7 písm. h) IFRS 17 vyloučeny z rozsahu působnosti IFRS 17. Avšak pouze tehdy, pokud je pojistné krytí smluvní podmínkou tohoto finančního nástroje, účetní jednotka oddělí tuto složku a uplatní na ni IFRS 17 (viz odst. 7 písm. h) IFRS 17);
 - v) práva a závazky účetní jednotky, které představují finanční nástroje vyplývající z pojistných smluv, jež účetní jednotka vystavuje, a které omezují odškodnění za pojistné události na částku, která je jinak požadována k uhrazení smluvně vzniklého závazku pojistníka, jestliže si účetní jednotka zvolí pro tyto smlouvy v souladu s odstavcem 8A standardu IFRS 17 použití standardu 9 místo standardu 17;

- f) jakýchkoli forwardových smluv mezi nabyvatelem a prodávajícím společníkem na nákup nebo prodej nabývané společnosti, v jehož důsledku vznikne podniková kombinace zahrnutá do rozsahu působnosti IFRS 3 *Podnikové kombinace* s datem akvizice v budoucnosti. Trvání této forwardové smlouvy by nemělo přesáhnout přiměřenou lhůtu běžně potřebnou k získání všech požadovaných povolení a k dokončení transakce;
 - g) úvěrových příslibů s výjimkou úvěrových příslibů uvedených v odstavci 2.3. U úvěrových příslibů, které jinak nespadají do působnosti tohoto standardu, však bude výstavce úvěrového příslibu postupovat podle požadavků na znehodnocení stanovených tímto standardem. Pro všechny úvěrové přísliby rovněž platí požadavky na vynětí podle tohoto standardu;
 - h) finančních nástrojů, smluv a závazků vyplývajících z transakcí s úhradou vázanou na akcie, které upravuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*, s výjimkou smluv spadajících do působnosti odstavců 2.4–2.7 tohoto standardu, pro něž platí tento standard;
 - i) práv na náhradu výdajů, jež účetní jednotce vzniknou v souvislosti s vypořádáním závazku, který je uznán jako rezerva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nebo v souvislosti s nímž účetní jednotka uznala rezervu podle IAS 37 v předchozím účetním období;
 - j) práv a závazků spadajících do působnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, které jsou finančními nástroji, s výjimkou práv a závazků, pro něž IFRS 15 stanoví, že se účtují v souladu s tímto standardem.
- 2.2 Požadavky na znehodnocení podle tohoto standardu se použijí na ta práva, u nichž IFRS 15 stanoví, že pro účely uznání zisků a ztrát ze znehodnocení se účtují v souladu s tímto standardem.
- 2.3 Následující úvěrové přísliby spadají do působnosti tohoto standardu:
- a) úvěrové přísliby, které účetní jednotka označí za finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku (viz odstavec 4.2.2). Účetní jednotka, která v minulosti prodávala aktiva pocházející z jejich úvěrových příslibů krátce po poskytnutí úvěru, musí tento standard aplikovat na všechny své úvěrové přísliby zařazené do stejné třídy;
 - b) úvěrové přísliby, které lze vypořádat v čisté výši hotově nebo poskytnutím či vystavením jiného finančního nástroje. Tyto úvěrové přísliby jsou deriváty. Úvěrový příslib se nepovažuje za vypořádaný v čisté výši pouze proto, že úvěr je splácen ve splátkách (například stavební hypoteční úvěr, který je splácen ve splátkách korespondujících s postupem stavebních prací);
 - c) přísliby poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní úroková míra (viz odst. 4.2.1 písm. d).
- 2.4 Tento standard se použije na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat v čisté výši hotově nebo pomocí jiného finančního nástroje nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které účetní jednotka uzavřela a které jsou nadále drženy kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání. Tento standard se však použije na ty smlouvy, které se účetní jednotka rozhodne ocenit reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 2.5.
- 2.5 Smlouva o koupi nebo prodeji nefinanční položky, kterou lze vypořádat v čisté výši hotově nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů, jako kdyby tato smlouva byla finančním nástrojem, může být neodvolatelně určena jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, i když ji účetní jednotka uzavřela za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání. Účetní jednotka může takto rozhodnout pouze při uzavření smlouvy a pouze pokud se tím vylučuje nebo podstatně omezuje nesoulad uznání (někdy označovaný jako „účetní neshoda“), který by jinak mohl vzniknout při neuznání této smlouvy, protože je vyloučena z působnosti tohoto standardu (viz odstavec 2.4).
- 2.6 Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat v čisté výši hotově 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 ho prodá za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka, a
 - d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je pohotově směnitelná za hotovost.

Smlouva, na kterou se vztahuje písmeno b) nebo c), se neuzavírá za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá do působnosti tohoto standardu. U dalších smluv, na které se vztahuje odstavec 2.4, se posoudí, zda byly uzavřeny a jsou nadále drženy za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

- 2.7 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. 2.6 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.

KAPITOLA 3 Uznání a vynětí

3.1 PRVOTNÍ UZNÁNÍ

- 3.1.1 Účetní jednotka uzná finanční aktivum nebo finanční závazek ve svém výkazu o finanční pozici, tehdy a jen tehdy, když se stane stranou smluvního ustanovení týkajícího se nástroje (viz odstavce B3.1.1 a B3.1.2). Při prvním uznání finančního aktiva musí účetní jednotka toto finanční aktivum klasifikovat v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5 a ocenit v souladu s odstavci 5.1.1–5.1.3. Při prvním uznání finančního závazku musí účetní jednotka tento finanční závazek klasifikovat v souladu s odstavci 4.2.1 a 4.2.2 a ocenit v souladu s odstavcem 5.1.1.

Spotový nákup nebo prodej finančních aktiv

- 3.1.2 *Spotový nákup nebo prodej* finančních aktiv se uznává nebo vyjímá s použitím účtování k datu sjednání obchodu nebo k datu vypořádání obchodu (viz odstavce B3.1.3–B3.1.6).

3.2 VYNĚTÍ FINANČNÍCH AKTIV

- 3.2.1 Odstavce 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 a B3.2.1–B3.2.17 se aplikují v konsolidovaných účetních závěrkách na konsolidační celek. Proto účetní jednotka nejprve v souladu s IFRS 10 konsoliduje všechny dceřiné podniky a na tento konsolidační celek potom použije tyto odstavce.

- 3.2.2 Před vyhodnocením toho, zda vůbec a do jaké míry je nutné v souladu s odstavci 3.2.3–3.2.9 provést *vynětí*, 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 3.2.3–3.2.9 se použijí u části finančního aktiva (nebo části skupiny podobných finančních aktiv) pouze tehdy, pokud část zvažovaná k vynětí 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 3.2.3–3.2.9;
- ii) část obsahuje pouze poměrný (pro-rata) podíl na peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, již druhá strana nabude práva na 90 % podíl ze všech peněžních toků dluhového nástroje, odstavce 3.2.3–3.2.9 se použijí na těchto 90 % peněžních toků. Pokud 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 (pro-rata) podíl na specificky identifikovaných peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, již druhá strana nabude práva na 90 % podíl z úrokových plateb z finančního aktiva, odstavce 3.2.3–3.2.9 se použijí u 90 % z těchto plateb. Pokud 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 odstavce 3.2.3–3.2.9 použijí na finanční aktivum jako celek (nebo na skupinu podobných finančních aktiv jako celek). Například pokud 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 odstavce 3.2.3–3.2.9 u finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv) jako celku.

V odstavcích 3.2.3–3.2.12 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.

- 3.2.3 Účetní jednotka finanční aktivum vyjme tehdy a jen tehdy, když:

- a) smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva vyprší, nebo
- b) převede finanční aktivum, jak je uvedeno v odstavcích 3.2.4 a 3.2.5, a převod splňuje podmínky pro vynětí podle odstavce 3.2.6.

(Spotové prodeje finančních aktiv viz odstavce 3.1.2.)

3.2.4 Účetní jednotka převede finanční aktivum tehdy a jen 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 3.2.5, přijme smluvní závazek platit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům.

3.2.5 Pokud 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, pokud 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 významného 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.

3.2.6 Když účetní jednotka převádí finanční aktivum (viz odstavce 3.2.4), musí posoudit, do jaké míry si ponechává rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva. V takovém případě:

- a) pokud účetní jednotka převede v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí vyjmout finanční aktivum a uznat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo ponechané při převodu;
- b) pokud si účetní jednotka ponechá v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí nadále toto finanční aktivum uznávat;
- c) pokud 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) pokud si účetní jednotka nezachovala nad finančním aktivem kontrolu, musí ho vyjmout a uznat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo ponechané při převodu;
 - ii) pokud si účetní jednotka zachovala nad finančním aktivem kontrolu, musí ho nadále uznávat v rozsahu své přetrvávající angažovanosti ve finančním aktivu (viz odstavce 3.2.16).

3.2.7 Převod rizik a užitků (viz odstavce 3.2.6) je posuzován porovnáním expozice účetní jednotky vůči kolísání výše a načasování čistých peněžních toků plynoucích z převáděného aktiva před a po převodu tohoto aktiva. Účetní jednotka si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví finančního aktiva, pokud její expozice vůči kolísání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků z finančního aktiva se v důsledku převodu podstatně nemění (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum na základě dohody, že je koupí zpět za pevnou cenu nebo za prodejní cenu navýšenou o výnos z investice). Účetní jednotka převedla v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví finančního aktiva, pokud její expozice vůči kolísání není nadále podstatná ve vztahu k celkovému kolísání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků spojených s finančním aktivem (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum pouze s opcí na zpětnou koupi za *reálnou hodnotu* k datu zpětné koupě nebo zcela převedla poměrný podíl peněžních toků z většího finančního aktiva ujednáním, jako je např. spoluúčast na úvěru, která splňuje podmínky odstavce 3.2.5).

3.2.8 Často bude zřejmé, zda účetní jednotka převedla nebo si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, a nebude tedy zapotřebí provádět jakékoli výpočty. V ostatních případech bude nutné spočítat a porovnat expozici účetní jednotky vůči kolísání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků před převodem a po převodu. Výpočet a porovnání se provádí s použitím odpovídající aktuální tržní úrokové míry jako diskontní sazby. Berou se v úvahu veškerá možná kolísání čistých peněžních toků s tím, že ty výstupy, které jsou pravděpodobnější, dostanou vyšší váhu.

- 3.2.9 Zda si účetní jednotka zachovala kontrolu (viz odst. 3.2.6 písm. c)) nad převáděným aktivem, závisí na schopnosti přejímajícího aktivum prodat. Pokud má přejímající praktickou možnost prodat aktivum jako celek nespřízněné straně a je schopen tuto možnost realizovat jednostranně a bez potřeby uplatňovat další omezení převodu, účetní jednotka si kontrolu nezachovala. Ve všech ostatních případech si účetní jednotka kontrolu zachovala.

Převody, které splňují podmínky pro vynětí

- 3.2.10 Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum převodem, který splňuje jako celek podmínky pro vynětí, a zachová si právo na obsluhu finančního aktiva za poplatek, musí uznat obsluhující aktivum nebo obsluhující závazek. Pokud se u poplatku, který má obdržet, neočekává, že účetní jednotce adekvátně nahradí obsluhu, obsluhující závazek z povinnosti obsluhy se musí uznat v reálné hodnotě. Pokud se očekává, že poplatek, který má účetní jednotka obdržet, bude více než přiměřenou náhradou, účetní jednotka uzná obsluhující aktivum z práva obsluhy, a to v částce stanovené na základě alokace účetní hodnoty většího finančního aktiva v souladu s odstavcem 3.2.13.
- 3.2.11 Pokud je finanční aktivum v důsledku převodu vyňato jako celek, ale převod způsobí, že účetní jednotka získá nové finanční aktivum nebo přijme nový finanční závazek nebo obsluhující závazek, musí účetní jednotka uznat nové finanční aktivum, finanční závazek nebo obsluhující závazek v reálné hodnotě.
- 3.2.12 Při vynětí finančního aktiva jako celku se musí rozdíel mezi:

- a) účetní hodnotou těchto aktiv (oceněnou ke dni vynětí) a
- b) přijatou úhradou (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva sníženého o hodnotu jakéhokoli nově přijatého závazku)

uznat do hospodářského výsledku.

- 3.2.13 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. 3.2.2 písm. a)) a převáděná část jako celek splňuje podmínky pro vynětí, předchozí účetní hodnota většího finančního aktiva musí být rozdělena mezi část, která bude nadále uznávána, a část, která bude vyňata, a to na základě poměru reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Za tímto účelem se musí se zbývajícím obsluhujícím aktivem nakládat jako s částí, která bude nadále uznávána. Rozdíl mezi:

- a) účetní hodnotou těchto aktiv (oceněnou ke dni vynětí) přiřazenou vyňaté části a
- b) přijatou úhradou za vyňatou část (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva sníženého o hodnotu jakéhokoli nově přijatého závazku)

uznat do hospodářského výsledku.

- 3.2.14 Když účetní jednotka rozdělí předchozí účetní hodnotu většího finančního aktiva mezi část, která bude nadále uznávána, a část, která je vyňata, je nutné ocenit reálnou hodnotou část, která bude nadále uznávána. Pokud účetní jednotka v minulosti prodávala části podobné té, která bude nadále uznávána, 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 částí, která bude nadále uznávána, nejlepším odhadem reálné hodnoty je rozdíl mezi reálnou hodnotou většího finančního aktiva jako celku a úhrady přijaté od přejímajícího za vyňatou část.

Převody, které nesplňují podmínky pro vynětí

- 3.2.15 Pokud převod nevede k vynětí, protože si účetní jednotka ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, musí účetní jednotka i nadále uznávat převáděné aktivum jako celek a musí uznat finanční závazek z přijaté úhrady. V následujících obdobích musí účetní jednotka uznat všechny výnosy plynoucí z převáděného aktiva a všechny náklady vynaložené na finanční závazek.

Přetrvávající angažovanost v převáděných aktivech

- 3.2.16 Pokud účetní jednotka nepřevede ani si neponechá v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva a ponechá si kontrolu nad převáděným aktivem, bude i nadále uznávat převáděné aktivum v rozsahu své přetrvávající angažovanosti. Rozsah přetrvávající angažovanosti účetní jednotky v převáděném aktivu je rozsah, v němž je účetní jednotka vystavena změnám v hodnotě převáděného aktiva. Například:
- a) pokud přetrvávající angažovanost účetní jednotky nabude formy ručení za převáděné aktivum, rozsah přetrvávající angažovanosti účetní jednotky určuje nižší z i) hodnoty aktiva a ii) maximální částky přijatého plnění, jejíž splacení by po účetní jednotce mohlo být požadováno („záruční částka“);

- b) pokud přetrvávající angažovanost účetní jednotky nabude formy vystavené nebo držené opce (nebo obou) na převáděné aktivum, rozsahem přetrvávající angažovanosti 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 rozsah přetrvávající angažovanosti účetní jednotky limitován částkou reálné hodnoty převáděného aktiva nebo realizační cenou opce, je-li nižší (viz odstavec B3.2.13);
 - c) pokud přetrvávající angažovanost účetní jednotky nabude formy v hotovosti vypořádané opce nebo podobné operace s převáděným aktivem, rozsah přetrvávající angažovanosti se ocení stejným způsobem jako v případě uvedeném výše v písmenu b), kdy jde o opce nevypořádané v hotovosti.
- 3.2.17** Pokud účetní jednotka nadále uznává aktivum v rozsahu své přetrvávající angažovanosti, uznává 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) naběhlá hodnota práv a závazků, které si účetní jednotka ponechala v případě, že se převáděné aktivum oceňuje naběhlou hodnotou, nebo
 - b) rovna reálné hodnotě práv a závazků, které si účetní jednotka ponechala při nezávislém ocenění, to v případě, že je převáděné aktivum oceňováno reálnou hodnotou.
- 3.2.18** Účetní jednotka musí pokračovat v uznávání jakýchkoli výnosů plynoucích z převáděného aktiva, a to v rozsahu své přetrvávající angažovanosti, a musí uznat jakýkoli náklad vynaložený na související závazek.
- 3.2.19** Pro potřeby následného oceňování se uznané změny reálné hodnoty převáděného aktiva a souvisejícího závazku účtují konzistentně v souladu s odstavcem 5.7.1 a nesmí se vzájemně započíst.
- 3.2.20** Pokud má účetní jednotka přetrvávající angažovanost 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 v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví, přičemž si účetní jednotka udržela kontrolu), rozděluje předchozí účetní hodnotu finančního aktiva mezi část, kterou bude nadále uznávat v rámci přetrvávající angažovanosti, a část, kterou již nadále neuznává, a to na základě poměru reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Pro tyto účely se použijí požadavky odstavce 3.2.14. Rozdíl mezi:
- a) účetní hodnotou těchto aktiv (oceněnou ke dni vynětí) přiřazenou částí, která není nadále uznávána, a
 - b) úhradou přijatou za část, která není nadále uznávána,
- uznat do hospodářského výsledku.
- 3.2.21** Pokud je převedené aktivum oceněno naběhlou hodnotou, není možné související závazek určit jako finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.
- Veškeré převody**
- 3.2.22** Pokud je převáděné aktivum nadále uznáváno, 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).
- 3.2.23** Pokud převádějící poskytne přejímajícímu zajištění nehotovostním kolaterálem (jako jsou dluhové nebo kapitálové nástroje), účtování takového kolaterálu převádějícím nebo přejímajícím závisí na tom, zda má přejímající právo prodat nebo dále zastavit kolaterál a zda převádějící nedodržel závazek. Převádějící i přejímající musí kolaterál účtovat následujícím způsobem:
- a) pokud má přejímající ze smlouvy nebo ze zvyklosti právo prodat nebo znovu zastavit kolaterál, potom předávající musí toto aktivum reklasifikovat ve svém výkazu o finanční pozici (např. jako půjčené aktivum, poskytnuté kapitálové nástroje nebo pohledávku ze zpětné koupě) odděleně od ostatních aktiv;
 - b) pokud přejímající prodá zastavený kolaterál, musí uznat 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 umořit kolaterál, musí kolaterál vyjmout a přejímající musí kolaterál uznat jako své aktivum prvotně oceněné reálnou hodnotou, resp. pokud již kolaterál prodal, vyjmout svůj závazek vrátit kolaterál;
 - d) kromě případů uvedených v písmenu c) musí převádějící nadále účtovat o kolaterálu jako o svém aktivu a přejímající nesmí kolaterál uznat jako aktivum.

3.3 VYNĚTÍ FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ

- 3.3.1** Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z výkazu o finanční pozici pouze v případě, že finanční závazek zanikne – tedy v případě, že je povinnost definovaná smlouvou splněna, zrušena nebo skončí její platnost.
- 3.3.2** Směna mezi stávajícím dlužníkem a věřitelem dluhového nástroje s podstatně rozdílnými podmínkami se musí účtovat jako zánik původního finančního závazku a uznání nového finančního závazku. Podobně podstatná modifikace podmínek stávajícího závazku nebo jeho části (bez ohledu na to, zda jsou důsledkem finančních potíží dlužníka, či nikoli) se musí účtovat jako zánik původního finančního závazku a uznání nového.
- 3.3.3** Rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku (nebo jeho částí), který zanikl nebo byl převeden na jinou stranu, a zaplacenou úhradou, včetně jakýchkoli převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých nepeněžních závazků, se musí uznat do hospodářského výsledku.
- 3.3.4** Pokud účetní jednotka zpětně koupí část finančního závazku, musí rozdělit jeho předchozí účetní hodnotu mezi část, která bude nadále uznávána, a část, která je vyňata, a to na základě poměru reálných hodnot těchto částí k datu zpětné koupě. Rozdíl mezi a) účetní hodnotou alokovanou na vyňatou část a b) zaplacenou úhradou, včetně všech převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých závazků u vyňaté části, se musí uznat do hospodářského výsledku.
- 3.3.5** Některé účetní jednotky interně nebo externě provozují investiční fond, který investorům poskytuje plnění určené jednotkami ve fondu, a uznávají finanční závazky týkající se částek splatných těmto investorům. Podobně některé účetní jednotky vystavují skupiny pojistných smluv s prvky přímé účasti a tyto účetní jednotky drží podkladové položky. Některé takové fondy nebo podkladové položky zahrnují finanční závazek účetní jednotky (například vydaný podnikový dluhopis). Bez ohledu na ostatní požadavky na vynětí finančních závazků uvedené v tomto standardu se účetní jednotka může rozhodnout nevyjmout svůj finanční závazek, který je zařazen v takovém fondu nebo je podkladovou položkou, právě tehdy, když účetní jednotka svůj finanční závazek pro takové účely zpětně odkoupí. Namísto toho se účetní jednotka může rozhodnout nadále účtovat o takovém nástroji jako o finančním závazku a o zpětně odkoupeném nástroji účtovat tak, jako by tento nástroj byl finančním aktivem, a oceňovat jej reálnou hodnotou v hospodářském výsledku v souladu s tímto standardem. Toto rozhodnutí je neodvolatelné a činí se jednotlivě pro každý nástroj. Pro účely tohoto rozhodnutí pojistné smlouvy zahrnují investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti. (Pojmy použité v tomto odstavci definované v uvedeném standardu viz IFRS 17.)

KAPITOLA 4 Klasifikace

4.1 KLASIFIKACE FINANČNÍCH AKTIV

- 4.1.1** Pokud neplatí požadavky odstavce 4.1.5, účetní jednotka musí klasifikovat finanční aktiva jako nástroje následně oceněné naběhlou hodnotou, reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo reálnou hodnotou do hospodářského výsledku na základě:
- a) obchodního modelu účetní jednotky pro řízení finančních aktiv a současně
 - b) charakteristiky smluvních peněžních toků finančního aktiva.
- 4.1.2** Finanční aktivum musí být oceňováno naběhlou hodnotou, pokud jsou splněny obě následující podmínky:
- a) finanční aktivum je drženo v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem získání smluvních peněžních toků, a
 - b) smluvní podmínky finančního aktiva stanoví konkrétní data peněžních toků tvořených výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.
- Odstavce B4.1.1–B4.1.26 obsahují pokyny, jak tyto podmínky uplatňovat.
- 4.1.2A** Finanční aktivum musí být oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, pokud jsou splněny obě následující podmínky:
- a) finanční aktivum je drženo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv, a
 - b) smluvní podmínky finančního aktiva stanoví konkrétní data peněžních toků tvořených výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.
- Odstavce B4.1.1–B4.1.26 obsahují pokyny, jak tyto podmínky uplatňovat.
- 4.1.3** Pro účely uplatňování odst. 4.1.2 písm. b) a odst. 4.1.2A písm. b):
- a) jistina je reálná hodnota finančního aktiva při prvotním uznání. Odstavec B4.1.7B poskytuje další vysvětlení k významu pojmu jistiny.
 - b) úrok zohledňuje časovou hodnotu peněz, úvěrové riziko spojené s nesplacenou částkou jistiny za konkrétní časové období a další základní rizika a náklady spojené s poskytováním úvěrů,

jakož i ziskovou marži. Odstavce B4.1.7A a B4.1.9A–B4.1.9E poskytují další vysvětlení k významu pojmu úroku včetně významu časové hodnoty peněz.

- 4.1.4 Finanční aktivum musí být oceňováno reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud není oceňováno naběhlou hodnotou podle odstavce 4.1.2 nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku podle odstavce 4.1.2A. Při prvotním uznání jednotlivých investic do *kapitálových nástrojů*, které by jinak byly oceněny reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, si však účetní jednotka může neodvolatelně zvolit, že bude vykazovat následné změny v reálné hodnotě do ostatního úplného výsledku (viz odstavce 5.7.5–5.7.6).

Možnost zařadit finanční aktivum do kategorie oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- 4.1.5 Nehledě na odstavce 4.1.1–4.1.4 může účetní jednotka při prvotním uznání neodvolatelně zařadit finanční aktivum do kategorie oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud je tím vyloučen nebo podstatně omezen nesoulad ocenění nebo uznání (někdy označovaný jako „účetní neshoda“), který by mohl jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo uznávání zisků a ztrát na jiném základě (viz odstavce B4.1.29–B4.1.32).

4.2 KLASIFIKACE FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ

- 4.2.1 Účetní jednotka musí zařadit všechny finanční závazky do kategorie následně oceňované naběhlou hodnotou, kromě:

- a) *finančních závazků oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku*. Takové závazky, včetně derivátů, které jsou závazky, se musí následně oceňovat reálnou hodnotou;
- b) finančních závazků, které vzniknou, pokud převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro vynětí nebo pokud je pro něj třeba použít metodu přetrvávající angažovanosti. Při oceňování takových finančních závazků se použijí odstavce 3.2.15 a 3.2.17;
- c) *smluv o finanční záruce*. Po prvotním uznání bude ručitel (neuplatní-li se odst. 4.2.1 písm. a) nebo b)) následně oceňovat:
 - i) ve výši *opravné položky* určené v souladu s oddílem 5.5 a
 - ii) částkou prvotního uznání (viz odstavec 5.1.1) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů uznanou v souladu se zásadami IFRS 15, je-li vyšší;
- d) *příslibů poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní úroková míra*. Výstavce tohoto příslibu následně ocení takový příslib (neuplatní-li se odst. 4.2.1 písm. a)):
 - i) ve výši *opravné položky* určené v souladu s oddílem 5.5 a
 - ii) částkou prvotního uznání (viz odstavec 5.1.1) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů uznanou v souladu se zásadami IFRS 15, je-li vyšší;
- e) podmíněné protihodnoty zaúčtované nabyvatelem v podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje IFRS 3. Taková podmíněná protihodnota musí být následně oceňována reálnou hodnotou se změnami uznanými do hospodářského výsledku.

Možnost zařadit finanční závazek do kategorie oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- 4.2.2 Účetní jednotka může při prvotním uznání neodvolatelně zařadit finanční závazek do kategorie oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud to umožňuje odstavec 4.3.5 nebo pokud toto rozhodnutí poskytne více relevantních informací, protože:

- a) vylučuje nebo podstatně omezuje nesoulad ocenění nebo uznání (někdy označovaný jako „účetní neshoda“), který by mohl jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo uznávání příslušných zisků a ztrát na jiném základě (viz odstavce B4.1.29–B4.1.32), nebo
- b) skupina finančních závazků nebo finančních aktiv a finančních závazků je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty a v souladu se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií a informace o této skupině jsou na tomto základě interně předávány klíčovému vedení účetní jednotky (podle definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), například představenstvu společnosti a generálnímu řediteli (viz odstavce B4.1.33–B4.1.36).

4.3 VLOŽENÉ DERIVÁTY

- 4.3.1 Vložený derivát je složkou hybridní smlouvy, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu, přičemž některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samostatného derivátu. Vložený derivát modifikuje část nebo veškeré peněžní toky, které by jinak podle smlouvy byly vyžadovány, a to 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 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.

Hybridní smlouvy s hostitelskými smlouvami týkajícími se finančních aktiv

- 4.3.2 Pokud hybridní smlouva obsahuje hostitelskou smlouvu, která je aktivem v působnosti tohoto standardu, uplatňuje účetní jednotka požadavky uvedené v odstavcích 4.1.1–4.1.5 na celou hybridní smlouvu.**

Jiné hybridní smlouvy

- 4.3.3 Pokud hybridní smlouva obsahuje hostitelskou smlouvu, která není aktivem v působnosti tohoto standardu, musí být vložený derivát oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát dle tohoto standardu pouze pokud:**

- a) ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými (viz odstavce B4.3.5 a B4.3.8);
- b) samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu a
- c) hybridní smlouva není oceněna reálnou hodnotou se změnami reálné hodnoty uznávanými do hospodářského výsledku (tj. derivát, který je vložen ve finančním závazku oceňovaném reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, se neodděluje).

- 4.3.4 V případě, že se o vloženém derivátu účtuje samostatně, o hostitelské smlouvě se bude účtovat v souladu s příslušnými standardy. Tento standard se nezabývá tím, zda má být vložený derivát prezentován ve výkazu o finanční pozici odděleně.**

- 4.3.5 Nehledě na znění odstavců 4.3.3 a 4.3.4, pokud smlouva obsahuje jeden nebo více vložených derivátů a hostitelská smlouva není aktivem v působnosti tohoto standardu, může účetní jednotka zařadit celou hybridní smlouvu do kategorie v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku kromě případů, kdy:**

- a) vložený derivát (vložené deriváty) nemění podstatně peněžní toky, které by jinak byly smlouvou požadovány, nebo
- b) je při prvním posouzení podobného hybridního nástroje 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 přibližně naběhlou hodnotou.

- 4.3.6 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 ke konci pozdějšího vykazovacího období, musí zařadit celou hybridní smlouvu do kategorie v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku.**

- 4.3.7 V případě, že účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek, udává reálnou hodnotu vloženého derivátu rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridní smlouvy a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy. Pokud účetní jednotka nemůže reálnou hodnotu vloženého derivátu stanovit pomocí této metody, platí odstavec 4.3.6 a hybridní smlouva se zařadí do kategorie oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.**

4.4 REKLASIFIKACE

- 4.4.1 Právě tehdy, mění-li účetní jednotka svůj obchodní model pro správu finančních aktiv, musí reklasifikovat veškerá ovlivněná finanční aktiva v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.4. Další pokyny týkající se reklasifikace finančních aktiv jsou uvedeny v odstavcích 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 a B5.6.1–B5.6.2.**

- 4.4.2 Účetní jednotka nesmí reklasifikovat žádný finanční závazek.**

- 4.4.3 Reklasifikaci pro účely odstavců 4.4.1–4.4.2 nepředstavují tyto změny okolností:**

- a) položka, která dříve plnila funkci určeného a efektivního zajišťovacího nástroje při zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice, se již jako taková nekvalifikuje;
- b) položka začne plnit funkci určeného a efektivního zajišťovacího nástroje při zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice a
- c) změny oceňování v souladu s oddílem 6.7.

KAPITOLA 5 Oceňování

5.1 PRVOTNÍ OCENĚNÍ

- 5.1.1 S výjimkou pohledávek z obchodního styku v působnosti odstavce 5.1.3, musí účetní jednotka při prvotním uznání ocenit finanční aktivum nebo finanční závazek reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. U finančních aktiv nebo finančních závazků nezařazených do kategorie ocenění reálnou hodnotou do hospodářského výsledku bude reálná hodnota zvýšena nebo snížena o *transakční náklady*, které přímo souvisejí s pořízením nebo vydáním finančního aktiva nebo finančního závazku.
- 5.1.1A Pokud se však reálná hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku při prvotním uznání liší od transakční ceny, účetní jednotka použije odstavec B5.1.2A.
- 5.1.2 Pokud účetní jednotka účtuje o aktivu, které je následně oceněno naběhlou hodnotou, k datu vypořádání, aktivum se prvotně uzná v reálné hodnotě k datu obchodu (viz odstavce B3.1.3–B3.1.6).
- 5.1.3 Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 5.1.1, musí účetní jednotka při prvotním uznání ocenit pohledávky z obchodního styku, které nemají podstatnou složku financování (určené podle IFRS 15) jejich transakční cenou v souladu s IFRS 15 (nebo pokud účetní jednotka aplikuje praktické zjednodušení v souladu s odstavcem 63 IFRS 15).
- 5.2 NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ FINANČNÍCH AKTIV
- 5.2.1 Po prvotním uznání musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5:
- naběhlou hodnotou;
 - reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo
 - reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.
- 5.2.2 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na znehodnocení uvedené v oddíle 5.5 na finanční aktiva, která jsou oceňována naběhlou hodnotou podle odstavce 4.1.2, a na finanční aktiva, která jsou oceňována reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku podle odstavce 4.1.2A.
- 5.2.3 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 6.5.8–6.5.14 (a případně požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 89–94 IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování pro zajištění úrokového rizika na bázi portfolia*) u finančního aktiva, které je označeno jako zajištěná položka¹.
- 5.3 NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ
- 5.3.1 Po prvotním uznání musí účetní jednotka ocenit finanční závazek v souladu s odstavci 4.2.1–4.2.2.
- 5.3.2 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 6.5.8–6.5.14 (a případně požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 89–94 IAS 39 pro zajištění úrokového rizika na bázi portfolia) u finančního závazku, který je označen jako zajištěná položka.
- 5.4 OCEŇOVÁNÍ NABĚHLOU HODNOTOU
- Finanční aktiva**
- Metoda efektivní úrokové míry*
- 5.4.1 Úrokový výnos musí být vypočten za použití metody *efektivní úrokové míry* (viz dodatek A a odstavce B5.4.1–B5.4.7). Vypočítá se tak, že se *efektivní úroková míra* uplatní na *hrubou účetní hodnotu finančního aktiva*, s výjimkou:
- nakoupených nebo vzniklých úvěrově znehodnocených finančních aktiv*. U těchto finančních aktiv musí účetní jednotka od prvotního uznání uplatnit *efektivní úrokovou míru upravenou o úvěrové riziko na naběhlou hodnotu finančního aktiva*;
 - finančních aktiv, které nejsou nakoupenými nebo vzniklými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy, avšak následně se staly *úvěrově znehodnocenými finančními aktivy*. U těchto finančních aktiv musí účetní jednotka v následujících vykazovaných obdobích uplatňovat *efektivní úrokovou míru na naběhlou hodnotu finančního aktiva*.
- 5.4.2 Účetní jednotka, která ve vykazovaném období vypočítá úrokový výnos uplatněním metody efektivní úrokové míry na naběhlou hodnotu finančního aktiva podle odst. 5.4.1 písm. b), musí v následujících vykazovaných obdobích vypočítávat úrokový výnos uplatněním efektivní úrokové míry na hrubou účetní hodnotu, pokud se úvěrové riziko u finančního nástroje sníží takovým způsobem, že již nejde o úvěrově znehodnocené finanční aktivum a toto zlepšení lze objektivně vztáhnout k události, ke které došlo po uplatnění požadavků uvedených v odst. 5.4.1 písm. b) (např. zlepšení úvěrového ratingu dlužníka).

¹ V souladu s odstavcem 7.2.21 si účetní jednotka může zvolit účetní pravidla, podle nichž bude nadále uplatňovat požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v IAS 39, a nikoli požadavky uvedené v kapitole 6 tohoto standardu. V případě takové volby odkazy na konkrétní požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v kapitole 6, na něž se odkazuje v tomto standardu, nejsou relevantní. Namísto toho účetní jednotka uplatňuje příslušné požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v IAS 39.

Modifikace smluvních peněžních toků

- 5.4.3 Jsou-li nově sjednány či jinak modifikovány smluvní peněžní toky finančního aktiva a nově sjednání nebo modifikace nevede k vynětí finančního aktiva v souladu s tímto standardem, musí účetní jednotka vypočítat novou hrubou účetní hodnotu finančního aktiva a *zisk nebo ztrátu z modifikace* uzná do hospodářského výsledku. Hrubá účetní hodnota finančního aktiva se vypočítá jako současná hodnota nově sjednaných nebo modifikovaných smluvních peněžních toků diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou tohoto finančního aktiva (nebo efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva) nebo případně revidovanou efektivní úrokovou mírou vypočtenou podle odstavce 6.5.10. Veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce vzniknou, budou mít vliv na účetní hodnotu modifikovaného finančního aktiva a budou se odepisovat po zbývajícím dobu trvání modifikovaného finančního aktiva.

Odpis

- 5.4.4 **Účetní jednotka musí přímo snížit hrubou účetní hodnotu finančního aktiva, pokud nemá přiměřená očekávání, že bude realizovat hodnotu finančního aktiva jako celku nebo jeho části. Odpis představuje případ vynětí (viz odst. B3.2.16 písm. r)).**

Změny báze pro určení smluvních peněžních toků v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb

- 5.4.5 Účetní jednotka použije odstavce 5.4.6–5.4.9 na finanční aktiva nebo finanční závazky tehdy a pouze tehdy, jestliže se báze pro určení smluvních peněžních toků těchto finančních aktiv nebo finančních závazků mění v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb. Pro tento účel pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ odkazuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, jak je popsána v odstavci 6.8.2.
- 5.4.6 Báze pro určení smluvních peněžních toků finančních aktiv nebo finančních závazků se může měnit:
- a) změnou smluvních podmínek určených při prvotním uznání finančního nástroje (například při změně smluvních podmínek tak, že je referenční úroková sazba nahrazena alternativní referenční sazbou);
 - b) způsobem, který nebyl brán v úvahu – nebo zamýšlen – ve smluvních podmínkách při prvotním uznání finančního nástroje, bez změny smluvních podmínek (například se změnila metoda výpočtu referenční úrokové sazby, aniž by se změnila smluvní podmínky), a/nebo
 - c) kvůli aktivaci stávající smluvní podmínky (například při uplatnění již existujícího nouzového ustanovení).
- 5.4.7 Účetní jednotka použije odstavec B5.4.5 jako praktické zjednodušení pro vykázání změny báze k určení smluvních peněžních toků finančních aktiv nebo finančních závazků, jak to vyžaduje reforma referenčních úrokových sazeb. Toto praktické zjednodušení se použije pouze na takové změny a v takovém rozsahu, v jakém změnu požaduje reforma referenčních úrokových sazeb (viz také odstavec 5.4.9). Pro tento účel požaduje reforma referenčních úrokových sazeb změnu báze pro určení smluvních peněžních toků tehdy a výlučně tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek:
- a) změna je nezbytná jakožto přímý důsledek reformy referenčních úrokových sazeb a
 - b) nová báze pro určení smluvních peněžních toků je ekonomicky rovnocenná s předchozí bází (tj. bází bezprostředně předcházející změně).
- 5.4.8 Příklady změn, které jsou důvodem pro novou bázi k určení smluvních peněžních toků, jež je ekonomicky rovnocenná s předchozí bází (tj. bází bezprostředně předcházející změně):
- a) nahrazení stávající referenční úrokové sazby používané k určení smluvních peněžních toků finančních aktiv nebo finančních závazků alternativní referenční úrokovou sazbou – nebo provedení takové reformy referenční úrokové sazby, že se změnila metoda použitá k jejímu výpočtu – s přidáním pevného rozpětí nezbytného pro kompenzaci rozdílu v bázi mezi stávající referenční úrokovou sazbou a alternativní referenční úrokovou sazbou;
 - b) změny týkající se období fixace, dat fixace nebo počtu dní mezi daty kupónových plateb, aby bylo možné provést reformu referenčních úrokových sazeb, a
 - c) přidání nouzového ustanovení ke smluvním podmínkám finančního aktiva nebo finančního závazku, které umožní provedení změn popsaných výše v písmeni a) a b).
- 5.4.9 Pokud jsou kromě změn báze pro určení smluvních peněžních toků požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb provedeny další změny finančního aktiva nebo finančního závazku, účetní jednotka použije pro změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb nejprve praktické zjednodušení uvedené v odstavci 5.4.7. Účetní jednotka následně použije příslušné požadavky tohoto standardu na jakékoli dodatečné změny, na které se nevztahuje praktické zjednodušení. Pokud dodatečná změna nemá za následek vynětí finančního aktiva nebo finančního závazku, použije účetní jednotka pro vykázání této dodatečné změny podle potřeby odstavce 5.4.3 nebo odstavce B5.4.6. Pokud má dodatečná změna za následek vynětí finančního aktiva nebo finančního závazku, použije účetní jednotka požadavky týkající se vynětí.

5.5 ZNEHODNOCENÍ

Uznání očekávaných úvěrových ztrát

Obecný přístup

- 5.5.1 Účetní jednotka musí uznat opravnou položku na ***očekávané úvěrové ztráty z finančního aktiva, které je oceněno v souladu s odstavci 4.1.2 nebo 4.1.2A, z pohledávek vyplývajících z leasingu, smluvního aktiva nebo úvěrového příslibu a ze smlouvy o finanční záruce, na které se vztahují požadavky na znehodnocení podle odst. 2.1 písm. g), odst. 4.2.1 písm. c) nebo odst. 4.2.1 písm. d).***
- 5.5.2 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na znehodnocení při uznání a vyčíslení opravné položky na ztrátu z finančních aktiv, která jsou oceněna reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A. Opravná položka však musí být uznána proti ostatnímu úplnému výsledku a nesmí snížit účetní hodnotu finančního aktiva ve výkazu o finanční pozici.
- 5.5.3 **Na základě odstavců 5.5.13–5.5.16 musí účetní jednotka ke každému datu vykazání vyčíslit opravnou položku na ztrátu z finančního nástroje ve výši *očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání*, pokud se za dobu od prvotního uznání podstatně zvýšilo úvěrové riziko související s tímto finančním nástrojem.**
- 5.5.4 Cílem požadavků na znehodnocení je uznat očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání všech finančních nástrojů, u kterých od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika – bez ohledu na to, zda jsou posuzovány na individuálním nebo portfoliovém základě – s uvážením všech přiměřených a doložitelných informací, včetně informací o budoucnosti.
- 5.5.5 **Na základě odstavců 5.5.13–5.5.16, pokud se k datu vykazání úvěrové riziko související s finančním nástrojem od prvotního uznání podstatně nezvýšilo, musí účetní jednotka vyčíslit opravnou položku na ztrátu z tohoto finančního nástroje ve výši *dvanactiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát*.**
- 5.5.6 U úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce se za datum prvotního uznání pro účely uplatnění požadavků na znehodnocení považuje den, kdy se účetní jednotka stane stranou neodvolatelného příslibu.
- 5.5.7 Pokud účetní jednotka v předchozím vykazovaném období vyčíslila opravnou položku na ztráty z finančního nástroje ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, avšak k stávajícímu datu vykazání určí, že podmínky odstavce 5.5.3 již nejsou splněny, musí účetní jednotka opravnou položku vyčíslit ve výši dvanactiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát k stávajícímu datu vykazání.
- 5.5.8 Účetní jednotka musí uznat do hospodářského výsledku jako *zisk nebo ztrátu ze znehodnocení* částku očekávaných úvěrových ztrát (nebo zrušení znehodnocení), o kterou musí upravit opravnou položku k datu vykazání na částku, kterou je účetní jednotka povinna uznat podle tohoto standardu.

Určení podstatného zvýšení úvěrového rizika

- 5.5.9 Účetní jednotka musí ke každému datu vykazání posoudit, zda se úvěrové riziko související s finančním nástrojem od prvotního uznání podstatně zvýšilo, či nikoliv. Při tomto posouzení musí účetní jednotka vzít v úvahu změnu rizika selhání, ke které může dojít po očekávané době trvání finančního nástroje, a nikoli změnu výše očekávaných úvěrových ztrát. Pro takové posouzení účetní jednotka musí porovnat riziko selhání u finančního nástroje k datu vykazání s rizikem ke dni prvotního uznání a zvážit přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které ukazují na podstatné zvýšení úvěrového rizika.
- 5.5.10 Účetní jednotka může usoudit, že úvěrové riziko související s finančním nástrojem se od prvotního uznání podstatně nezvýšilo, pokud dojde k závěru, že u tohoto finančního nástroje je k datu vykazání úvěrové riziko nízké (viz odstavce B5.5.22–B5.5.24).
- 5.5.11 Jsou-li dostupné přiměřené a doložitelné informace o budoucnosti bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, nemůže účetní jednotka při určení, zda se od prvotního uznání podstatně zvýšilo úvěrové riziko, vycházet pouze z informací o *dnech po splatnosti*. Pokud však bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí nejsou dostupné informace, které by vypovídaly o budoucnosti více než dni po splatnosti (na individuálním nebo na portfoliovém základě), může účetní jednotka k určení, zda od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika, použít informace o dnech po splatnosti. Nehledě na způsob, jakým účetní jednotka posuzuje podstatná zvýšení úvěrového rizika, existuje vyvrátitelný předpoklad, že úvěrové riziko související s finančním aktivem se od prvotního uznání podstatně zvýšilo, pokud smluvní platby jsou více než 30 dnů po splatnosti. Účetní jednotka může tuto domněnku vyvrátit, pokud má přiměřené a doložitelné informace dostupné bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí, které prokazují, že se úvěrové riziko od prvotního uznání podstatně nezvýšilo, i když smluvní platby jsou více než 30 dní po splatnosti. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že se úvěrové riziko podstatně zvýšilo ještě před tím, než byly smluvní platby více než 30 dnů po splatnosti, tento vyvrátitelný předpoklad se nepoužije.

Modifikovaná finanční aktiva

- 5.5.12 Pokud smluvní peněžní toky finančního aktiva byly nově sjednány nebo modifikovány a finanční aktivum nebylo vyňato, musí účetní jednotka posoudit, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika souvisejícího s tímto finančním nástrojem v souladu s odstavcem 5.5.3, a to porovnáním:
- a) rizika selhání k datu vykazání (na základě upravených smluvních podmínek) a
 - b) rizika selhání při prvotním uznání (na základě původních, neupravených smluvních podmínek).

Nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva

- 5.5.13 **Nehledě na odstavce 5.5.3 a 5.5.5 musí účetní jednotka pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva k datu vykazání účtovat jako opravnou položku pouze kumulované změny v očekávaných úvěrových ztrátách, a to za dobu od prvotního uznání.**
- 5.5.14 Ke každému datu vykazání musí účetní jednotka uznat do hospodářského výsledku částku změny očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, a to jako zisk nebo ztrátu ze znehodnocení. Účetní jednotka uzná příznivé změny očekávaných úvěrových ztrát po dobu trvání jako zisk ze znehodnocení, i když očekávané úvěrové ztráty po dobu trvání jsou nižší než částka očekávaných úvěrových ztrát, které byly zahrnuty do odhadovaných peněžních toků při prvotním uznání.

Zjednodušený přístup k obchodním pohledávkám, smluvním aktivům a pohledávkám z leasingu

- 5.5.15 **Nehledě na odstavce 5.5.3 a 5.5.5 musí účetní jednotka vždy vyčíslit opravnou položku ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání pro:**
- a) **obchodní pohledávky nebo smluvní aktiva, jež jsou výsledkem transakcí, které jsou v působnosti IFRS 15 a které:**
 - i) **neobsahují podstatnou složku financování v souladu s IFRS 15 (nebo pokud účetní jednotka uplatní praktické zjednodušení v souladu s odstavcem 63 IFRS 15) nebo**
 - ii) **obsahují podstatnou složku financování v souladu s IFRS 15, pokud si účetní jednotka jako své účetní pravidlo zvolí vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. Toto účetní pravidlo musí být použito pro všechny takové obchodní pohledávky nebo smluvní aktiva, avšak může být použito zvlášť pro obchodní pohledávky a pro smluvní aktiva;**
 - b) **pohledávky z leasingu, jež jsou výsledkem transakcí, které jsou v působnosti IFRS 16, pokud si účetní jednotka jako své účetní pravidlo zvolí vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. Toto účetní pravidlo musí být použito na všechny pohledávky z leasingu, avšak může být použito zvlášť pro pohledávky z finančního a z operativního leasingu.**
- 5.5.16 Účetní jednotka si může zvolit navzájem nezávislá účetní pravidla pro obchodní pohledávky, pro pohledávky z leasingu a pro smluvní aktiva.

Vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát

- 5.5.17 **Účetní jednotka musí vyčíslit očekávané úvěrové ztráty finančního nástroje způsobem, který odráží:**
- a) **nezkreslenou a pravděpodobnostně váženou částku, která se určí vyhodnocením rozsahu možných výsledků;**
 - b) **časovou hodnotu peněz a**
 - c) **přiměřené a doložitelné informace, dostupné k datu vykazání bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí, o minulých událostech, současných podmínkách a prognózách budoucích ekonomických podmínek.**
- 5.5.18 Při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát účetní jednotka nemusí nutně identifikovat všechny možné scénáře. Musí však zvážit riziko nebo pravděpodobnost, že nastane úvěrová ztráta se zohledněním možnosti, že úvěrová ztráta nastane, a možnosti, že úvěrová ztráta nenastane, a to i když možnost, že k úvěrové ztrátě dojde, je velmi malá.
- 5.5.19 Maximální období, které je třeba vzít v úvahu při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát, je maximální smluvní doba (včetně možností prodloužení), po kterou je účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku, a nikoli období delší, i když toto delší období je v souladu s obchodní praxí.
- 5.5.20 Některé finanční nástroje však zahrnují půjčku i složku nečerpaného příslibu a smluvně zakotvená schopnost účetní jednotky požadovat splacení a zrušit nevyčerpaný příslib expozici účetní jednotky vůči riziku úvěrových ztrát na smluvní výpovědní dobu neomezuje. U takových finančních nástrojů, a pouze u nich, musí účetní jednotka vyčíslit očekávané úvěrové ztráty za období, po které je účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku a očekávané úvěrové ztráty nemohou být zmírněny opatřeními k řízení úvěrového rizika, a to i když toto období přesahuje maximální smluvní dobu.

5.6 REKLASIFIKACE FINANČNÍCH AKTIV

- 5.6.1 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktiva v souladu s odstavcem 4.4.1, musí uplatnit reklasifikaci prospektivně od *data reklasifikace*. Účetní jednotka nesmí upravit žádné dříve uznané zisky, ztráty (včetně zisků a ztrát ze znehodnocení) ani úroky. Požadavky na reklasifikaci stanoví odstavce 5.6.2–5.6.7.
- 5.6.2 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, jeho reálná hodnota se stanoví ke dni reklasifikace. Zisky nebo ztráty plynoucí z rozdílu mezi předchozí naběhlou hodnotou finančního aktiva a jeho reálnou hodnotou se uznají do hospodářského výsledku.
- 5.6.3 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, jeho reálná hodnota ke dni reklasifikace se stává jeho novou hrubou účetní hodnotou. (Pokyny k určení efektivní úrokové míry a opravné položky ke dni reklasifikace viz odstavce B5.6.2.)
- 5.6.4 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, jeho reálná hodnota se stanoví ke dni reklasifikace. Zisky nebo ztráty plynoucí z rozdílu mezi předchozí naběhlou hodnotou finančního aktiva a jeho reálnou hodnotou se uznají do ostatního úplného výsledku. Efektivní úroková míra a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát se v důsledku reklasifikace neupravují. (Viz odstavce B5.6.1.)
- 5.6.5 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, finanční aktivum se reklasifikuje v jeho reálné hodnotě ke dni reklasifikace. Avšak kumulovaný zisk nebo ztráta dříve uznaná do ostatního úplného výsledku se vyjme z vlastního kapitálu a upraví se oproti reálné hodnotě finančního aktiva ke dni reklasifikace. V důsledku toho se finanční aktivum ocení ke dni reklasifikace, jako kdyby bylo vždy oceňováno naběhlou hodnotou. Tato úprava ovlivňuje ostatní úplný výsledek, ale neovlivňuje hospodářský výsledek, a proto není reklasifikační úpravou (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*). Efektivní úroková míra a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát se v důsledku reklasifikace neupravují. (Viz odstavce B5.6.1.)
- 5.6.6 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, finanční aktivum je i nadále oceňováno reálnou hodnotou. (Pokyny k určení efektivní úrokové míry a opravné položky ke dni reklasifikace viz odstavce B5.6.2.)
- 5.6.7 Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, finanční aktivum je i nadále oceňováno reálnou hodnotou. Kumulovaný zisk nebo ztráta dříve uznaná do ostatního úplného výsledku je reklasifikována z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1) ke dni reklasifikace.
- 5.7 ZISKY A ZTRÁTY
- 5.7.1 Zisk nebo ztráta plynoucí z finančního aktiva nebo z finančního závazku, který je oceňován reálnou hodnotou, se uzná do hospodářského výsledku kromě případů, kdy:
- a) toto finanční aktivum nebo finanční závazek je součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 6.5.8–6.5.14 a případně odstavce 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku);
 - b) se jedná o investici do kapitálového nástroje a účetní jednotka se v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla, že zisky a ztráty bude vykazovat v ostatním úplném výsledku;
 - c) se jedná o finanční závazek označený za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku a účetní jednotka je v souladu s odstavcem 5.7.7 povinna vykazovat dopady změn *úvěrového rizika* tohoto závazku v ostatním úplném výsledku nebo
 - d) se jedná o finanční aktivum oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A a účetní jednotka je povinna uznat určité změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.10.
- 5.7.1A *Dividendy* se uznají do hospodářského výsledku pouze tehdy, pokud:
- a) vznikne právo účetní jednotky na přijetí platby dividendy;
 - b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený s dividendou účetní jednotce poplyne, a
 - c) výše dividendy může být spolehlivě stanovena.
- 5.7.2 Zisk nebo ztráta z finančního aktiva, které je oceňováno naběhlou hodnotou a není součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 6.5.8–6.5.14 a případně odstavce 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku), se uzná do hospodářského výsledku v

okamžiku, kdy je finanční aktivum vyřazeno, reklasifikováno v souladu s odstavcem 5.6.2, při procesu amortizace naběhlé hodnoty nebo za účelem uznání zisku nebo ztráty ze znehodnocení. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktiva z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, musí použít odstavce 5.6.2 a 5.6.4. Zisk nebo ztráta z finančního závazku, který je oceňován naběhlou hodnotou a není součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 6.5.8–6.5.14 a případně odstavce 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku), se uzná do hospodářského výsledku v okamžiku, kdy je finanční závazek vyřazen a při procesu amortizace naběhlé hodnoty. (Pokyny týkající se kurzových zisků nebo ztrát viz odstavce B5.7.2.)

- 5.7.3 Zisk nebo ztráta z finančních aktiv nebo z finančních závazků, které jsou zajištěnými položkami v zajišťovacím vztahu, se uzná v souladu s odstavci 6.5.8–6.5.14 a případně s odstavci 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku.
- 5.7.4 Pokud účetní jednotka uzná finanční aktiva k datu vypořádání obchodu (viz odstavce 3.1.2, B3.1.3 a B3.1.6), jakákoli kladná změna reálné hodnoty aktiva v období mezi datem sjednání obchodu a datem vypořádání se u aktiv oceňovaných naběhlou hodnotou neuznává. U aktiv oceňovaných reálnou hodnotou se nicméně změna reálné hodnoty musí v souladu s odstavcem 5.7.1 uznat buď do hospodářského výsledku, nebo do ostatního úplného výsledku. Datum sjednání obchodu se pro uplatnění požadavků na znehodnocení považuje za den prvotního uznání.

Investice do kapitálových nástrojů

- 5.7.5 Účetní jednotka se při prvotním uznání může neodvolatelně rozhodnout, že následné změny reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje v působnosti tohoto standardu, který není *určený k obchodování* a není ani podmíněnou protihodnotou uznanou nabyvatelem v podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje standard IFRS 3, bude vykazovat v ostatním úplném výsledku. (Pokyny týkající se kurzových zisků nebo ztrát viz odstavce B5.7.3.)
- 5.7.6 Učiní-li účetní jednotka rozhodnutí uvedené v odstavci 5.7.5, musí v souladu s odstavcem 5.7.1A dividendy plynoucí z této investice uznat do hospodářského výsledku.

Závazky označené jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- 5.7.7 Účetní jednotka musí v souladu s odstavcem 4.2.2. nebo odstavcem 4.3.5 vykázat zisk nebo ztrátu z finančního závazku, který je označen za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, následujícím způsobem:
- a) částka změny reálné hodnoty finančního závazku, která je důsledkem změn úvěrového rizika souvisejícího s tímto závazkem, se vykáže do ostatního úplného výsledku (viz odstavce B5.7.13–B5.7.20) a
 - b) zbývající částka změny reálné hodnoty závazku se vykáže do hospodářského výsledku,
- ale pouze pokud by způsob účtování dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem popsáný v písmenu a) nevedl ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody v hospodářském výsledku (v takovém případě se použije odstavec 5.7.8). Vodítko při rozhodování, zda by došlo ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody, je dáno v odstavcích B5.7.5–B5.7.7 a B5.7.10–B5.7.12.
- 5.7.8 Pokud by požadavky uvedené v odstavci 5.7.7 vedly ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody v hospodářském výsledku, musí účetní jednotka veškerý zisk nebo ztrátu z daného závazku (včetně dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s tímto závazkem) vykázat do hospodářského výsledku.
- 5.7.9 Nehledě na požadavky uvedené v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8 musí účetní jednotka vykázat do hospodářského výsledku veškerý zisk nebo ztrátu z úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.

Aktiva oceňovaná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku

- 5.7.10 Zisk nebo ztráta z finančního aktiva oceňovaného reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A se musí uznat do ostatního úplného výsledku, kromě zisků a ztrát ze znehodnocení (viz oddíl 5.5) a kurzových zisků a ztrát (viz odstavce B5.7.2–B5.7.2A), dokud toto finanční aktivum není vyřazeno nebo reklasifikováno. Je-li finanční aktivum vyřazeno, kumulovaný zisk nebo ztráta dříve uznaná v ostatním úplném výsledku se reklasifikuje z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1). Pokud je finanční aktivum reklasifikováno z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, musí účetní jednotka kumulovaný zisk nebo ztrátu, která byla dříve uznaná v ostatním úplném výsledku, vykázat v souladu s odstavci 5.6.5 a 5.6.7. Úrok vypočtený pomocí metody efektivní úrokové míry se uzná do hospodářského výsledku.
- 5.7.11 Jak bylo popsáno v odstavci 5.7.10, pokud je finanční aktivum v souladu s odstavcem 4.1.2A oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, částky uznané do hospodářského výsledku jsou stejné jako částky, které by byly uznány do hospodářského výsledku, kdyby bylo dané finanční aktivum oceněno naběhlou hodnotou.

KAPITOLA 6 Zajišťovací účetnictví

6.1 CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI ZAJIŠŤOVACÍHO ÚČETNICTVÍ

- 6.1.1 Cílem zajišťovacího účetnictví je vykazovat v účetních závěrkách dopady činností účetní jednotky v oblasti řízení rizik, kdy účetní jednotka využívá finanční nástroje k řízení své expozice vůči konkrétním rizikům, jež by mohla ovlivnit hospodářský výsledek (nebo ostatní úplný výsledek v případě investic do kapitálových nástrojů, u kterých se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku). Cílem tohoto přístupu je uvést souvislosti zajišťovacích nástrojů, na které se zajišťovací účetnictví vztahuje, a umožnit tak lépe pochopit jejich účel a dopad.
- 6.1.2 Účetní jednotka se může rozhodnout, že označí zajišťovací vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou v souladu s odstavci 6.2.1–6.3.7 a B6.2.1–B6.3.25. U zajišťovacích vztahů, které splňují kritéria způsobilosti, musí účetní jednotka vykázat zisk nebo ztrátu zajišťovacího nástroje a zajištěné položky v souladu s odstavci 6.5.1–6.5.14 a B6.5.1–B6.5.28. Je-li zajištěnou položkou skupina položek, musí účetní jednotka dodržet další požadavky uvedené v odstavcích 6.6.1–6.6.6 a B6.6.1–B6.6.16.
- 6.1.3 Pro zajištění reálné hodnoty portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků vůči úrokovému riziku (a pouze pro takové zajištění) může účetní jednotka namísto požadavků tohoto standardu uplatnit požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené ve standardu IAS 39. V tom případě musí účetní jednotka uplatnit také zvláštní požadavky týkající se vykazování zajištění reálné hodnoty při zajištění portfolia proti úrokovému riziku a musí označit jako zajištěnou položku tu část, která představuje částku v určité měně (viz odstavce 81A, 89A a AG114–AG132 standardu IAS 39).

6.2 ZAJIŠŤOVACÍ NÁSTROJE

Co může být zajišťovacím nástrojem

- 6.2.1 Jako zajišťovací nástroj může být označen derivát oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, kromě některých vystavených opcí (viz odstavec B6.2.4).
- 6.2.2 Nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku lze použít jako zajišťovací nástroj, pokud to není finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, u něhož je částka změny jeho reálné hodnoty, která je důsledkem změn úvěrového rizika daného závazku, v souladu s odstavcem 5.7.7 vykazována v ostatním úplném výsledku. U zajištění měnových rizik lze jako zajišťovací nástroj použít složku měnového rizika nederivátového finančního aktiva nebo nederivátového finančního závazku pod podmínkou, že se nejedná o investici do kapitálového nástroje, u kterého se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku.
- 6.2.3 Pro potřeby zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajišťovacích nástrojů plnit pouze smlouvy se stranou stojící mimo vykazující účetní jednotku (tj. jednotkou mimo skupinu nebo danou účetní jednotku).

Použití zajišťovacího nástroje

- 6.2.4 Oprávněný nástroj musí být jako zajišťovací nástroj použit jako celek. Jediné povolené výjimky jsou:
- a) oddělení vnitřní hodnoty a časové hodnoty opce, přičemž funkci zajišťovacího nástroje bude plnit pouze změna vnitřní hodnoty opce, a nikoli změna její časové hodnoty (viz odstavce 6.5.15 a B6.5.29–B6.5.33);
 - b) oddělení forwardové části a spotové části forwardové smlouvy, přičemž funkci zajišťovacího nástroje bude plnit pouze změna hodnoty spotové části forwardové smlouvy, a nikoli forwardová část; podobně lze oddělit měnové bazické rozpětí (*basis spread*) a vyloučit je z použití finančního nástroje jako zajišťovacího nástroje (viz odstavce 6.5.16 a B6.5.34–B6.5.39) a
 - c) pro potřeby zajišťovacího vztahu je možné jako zajišťovací nástroj použít proporční část celého zajišťovacího nástroje, např. 50 % jeho jmenovité hodnoty. Jako zajišťovací nástroj však nelze použít část změny jeho reálné hodnoty, která je spojena pouze s částí období do doby, než je zajišťovací nástroj vypořádán.
- 6.2.5 Účetní jednotka může posuzovat společně a jako zajišťovací nástroj společně použít jakoukoli kombinaci následujících prvků (včetně situací, kdy riziko nebo rizika vyplývající z některých zajišťovacích nástrojů kompenzují rizika vyplývající z těch ostatních):
- a) deriváty nebo jejich proporční část a
 - b) ne-derivátové smlouvy nebo jejich proporční část.
- 6.2.6 Derivátový nástroj, který v sobě spojuje vystavenou opci a nakoupenou opci (například úrokový collar), však nemůže být použit jako zajišťovací nástroj, pokud ke dni použití je fakticky čistou vystavenou opcí (ledaže jej lze použít podle odstavce B6.2.4). Podobně dva nebo více nástrojů (nebo jejich proporční

částí) je možné společně použít jako zajišťovací nástroj pouze tehdy, pokud ke dni použití nejsou v kombinaci fakticky čistou vystavenou opcí (ledaže je lze použít podle odstavce B6.2.4).

6.3 ZAJIŠTĚNÉ POLOŽKY

Co může být zajištěnou položkou

6.3.1 Zajištěnou položkou může být uznané aktivum nebo závazek, neuznaný závazný příslib, očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky. Zajištěnou položkou tedy může být:

a) jednotlivá položka nebo

b) skupina položek (splňující požadavky odstavců 6.6.1–6.6.6 a B6.6.1–B6.6.16).

Zajištěnou položkou může být také část takové položky nebo skupiny položek (viz odstavce 6.3.7 a B6.3.7–B6.3.25).

6.3.2 Zajištěná položka musí být spolehlivě ocenitelná.

6.3.3 Je-li zajištěnou položkou očekávaná transakce (nebo některá její složka), musí být tato transakce vysoce pravděpodobnou.

6.3.4 Zajištěnou položkou může být agregovaná expozice, která je kombinací expozice, jež by podle odstavce 6.3.1 mohla být použita jako zajištěná položka, a derivátu (viz odstavce B6.3.3–B6.3.4). To zahrnuje očekávanou transakci agregované expozice (tj. nezávazné, ale očekávané budoucí transakce, která by vedla ke vzniku expozice a derivátu), pokud je tato agregovaná expozice vysoce pravděpodobná a, jakmile nastane, a není tedy již očekávaná, může být použita jako zajištěná položka.

6.3.5 Pro potřeby zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajištěných položek plnit pouze aktiva, závazky, závazné přísliby nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce se stranou stojící mimo vykazující účetní jednotku. Pro transakce mezi účetními jednotkami v rámci jedné skupiny lze zajišťovací účetnictví použít pouze v individuálních nebo samostatných účetních závěrkách těchto účetních jednotek, a nikoli v konsolidované účetní závěrce skupiny s výjimkou konsolidované účetní závěrky investiční jednotky, jak je definována ve standardu IFRS 10, kde nebudou transakce mezi investiční jednotkou a jejími dceřinými společnostmi oceněny reálnou hodnotou do hospodářského výsledku vyloučeny z konsolidované účetní závěrky.

6.3.6 Výjimkou z odstavce 6.3.5 je měnové riziko u vnitroskupinové peněžní položky (např. závazek/pohledávka mezi dvěma dceřinými podniky), které může plnit funkci zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, pokud bude mít za následek expozici vůči riziku kurzových zisků nebo ztrát, které nejsou plně vyloučeny z konsolidace v souladu se standardem IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. 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 zajištěných položek

6.3.7 Účetní jednotka může jako zajištěnou položku v zajišťovacím vztahu použít položku jako celek nebo některou složku položky. Celá položka zahrnuje veškeré změny peněžních toků nebo změny reálné hodnoty položky. Složka zahrnuje méně než celkovou změnu reálné hodnoty nebo celkovou variabilitu peněžních toků položky. V takovém případě může účetní položka určit jako zajištěnou položku pouze následující typy složek (včetně jejich kombinací):

a) pouze změny peněžních toků nebo změny reálné hodnoty položky, která je důsledkem specifického rizika nebo specifických rizik (riziková složka) pod podmínkou, že na základě posouzení v kontextu struktury daného konkrétního trhu lze rizikovou část samostatně identifikovat a spolehlivě ocenit (viz odstavce B6.3.8–B6.3.15). V rámci rizikové složky je možné určit jako zajištěné položky pouze peněžní toky nebo reálné hodnoty nad nebo pod určitou cenu nebo jinou proměnnou („jednostranné riziko“);

b) jeden nebo více vybraných smluvních peněžních toků;

c) složky jmenovité hodnoty, tj. určenou část hodnoty položky (viz odstavce B6.3.16–B6.3.20).

6.4 KRITÉRIA PRO POUŽITÍ ZAJIŠŤOVACÍHO ÚČETNICTVÍ

6.4.1 Zajišťovací účetnictví lze použít pro zajišťovací vztah pouze tehdy, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

a) zajišťovací vztah sestává pouze ze způsobilých zajišťovacích nástrojů a způsobilých zajištěných položek;

- b) na počátku zajišťovacího vztahu existuje formální určení a zdokumentování zajišťovacího vztahu, cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a strategie při realizaci zajištění. Tato dokumentace musí zahrnovat identifikaci zajišťovacího nástroje, zajištěné položky, povahu rizika, proti němuž se zajišťuje, a způsob jakým bude účetní jednotka posuzovat, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění (včetně analýzy zdrojů neefektivnosti zajištění a toho, jak účetní jednotka určuje *zajišťovací poměr*);
- c) zajišťovací vztah splňuje všechny následující požadavky na efektivnost zajištění:
 - i) mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem existuje ekonomický vztah (viz odstavce B6.4.4–B6.4.6);
 - ii) dopad úvěrového rizika není rozhodujícím faktorem pro změny hodnoty vyplývající z tohoto ekonomického vztahu (viz odstavce B6.4.7–B6.4.8) a
 - iii) zajišťovací poměr daného zajišťovacího vztahu je stejný jako poměr množství zajištěné položky, který účetní jednotka skutečně zajišťuje, a množství zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně používá k zajištění tohoto množství zajištěné položky. Toto určení však nesmí odrážet nerovnováhu mezi vahou přisouzenou zajištěné položce a vahou přisouzenou zajišťovacímu nástroji, která by způsobovala neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda byla uznána, či nikoli), jež by mohla vést k účetnímu výsledku, který by nebyl v souladu s účelem zajišťovacího účetnictví (viz odstavce B6.4.9–B6.4.11).

6.5 ÚČTOVÁNÍ O ZPŮSOBILÝCH ZAJIŠŤOVACÍCH VZTAZÍCH

6.5.1 Účetní jednotka použije zajišťovací účetnictví na zajišťovací vztahy, jež splňují kritéria uvedená v odstavci 6.4.1 (což zahrnuje rozhodnutí účetní jednotky o nastavení zajišťovacího vztahu).

6.5.2 Existují tři typy zajišťovacího vztahu:

- a) zajištění reálné hodnoty: zajištění expozice vůči riziku změn reálné hodnoty uznaného aktiva nebo závazku nebo neuznaného závazného příslibu nebo složky jakékoli takové položky, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které mohou ovlivnit hospodářský výsledek;
- b) zajištění peněžních toků: zajištění expozice vůči riziku variability peněžních toků, které plynou z konkrétního rizika spojeného se všemi uznanými aktivy nebo závazky nebo s nějakou jejich složkou (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků z dluhu s proměnlivou úrokovou sazbou) nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí a mohou ovlivnit hospodářský výsledek;
- c) zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, jak je definována ve standardu IAS 21.

6.5.3 Je-li zajištěnou položkou kapitálový nástroj, u kterého se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku, musí zajišťovaná expozice uvedená v odst. 6.5.2 písm. a) patřit mezi ty expozice, které mohou ovlivnit ostatní úplný výsledek. V tom případě, a pouze v tom případě, se zjištěná neefektivnost zajištění vykáže do ostatního úplného výsledku.

6.5.4 Zajištění měnového rizika ze závazného příslibu je možné účtovat jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.

6.5.5 Pokud zajišťovací vztah přestane splňovat požadavek na efektivnost zajištění související se zajišťovacím poměrem (viz odst. 6.4.1 písm. c) bod iii)), avšak cíle v oblasti řízení rizik pro tento určený zajišťovací vztah zůstávají stejné, musí účetní jednotka upravit zajišťovací poměr tohoto zajišťovacího vztahu tak, aby opět splňoval kritéria způsobilosti (v tomto standardu se tento postup nazývá „rebalancování“ – viz odstavce B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6 Účetní jednotka přestane účtovat o zajištění prospektivně pouze tehdy, pokud zajišťovací vztah (nebo část zajišťovacího vztahu) přestane splňovat kritéria způsobilosti (a to po zohlednění veškerého případného rebalancování zajišťovacího vztahu). To zahrnuje případy, kdy uplyne platnost zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn. Náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování se pro tento účel nepovažuje za uplynutí platnosti nebo ukončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zdokumentovaných cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a je s těmito cíli v souladu. Dále pro tento účel nedochází k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, jestliže:

- a) v důsledku právních předpisů nebo zavedení nových právních předpisů se strany, které sjednaly zajišťovací nástroj, dohodnou, že jejich původní protistranu nahradí jedna nebo více protistran provádějících clearing, které se stanou novými protistranami všech stran. Pro tento účel je protistranou provádějící clearing centrální protistrana (někdy nazývaná „clearingová organizace“ nebo „clearingová agentura“) nebo osoba či osoby, například člen clearingové organizace nebo klient člena clearingové organizace, kteří vystupují jako protistrana, aby provedli clearing jako centrální protistrana. Pokud však strany zajišťovacího nástroje nahradí své původní protistrany různými protistranami, je požadavek uvedený v tomto písmenu splněn

pouze v případě, že všechny tyto strany provádějí clearing prostřednictvím téže centrální protistrany;

- b) případné další změny zajišťovacího nástroje se omezují na změny nezbytné k realizaci takového nahrazení protistrany. Tyto změny musí být v souladu s podmínkami, jež by se daly předpokládat, pokud by clearing zajišťovacího nástroje uskutečnila původní protistrana provádějící clearing. Tyto změny zahrnují změny požadavků na kolaterál, práv na vyrovnání salda pohledávek a závazků a vybírání poplatků;

Ukončení účtování o zajištění může ovlivnit buď zajišťovací účetnictví jako celek, nebo pouze jeho část (v takovém případě pokračuje zajišťovací účetnictví u ostatních zajišťovacích vztahů).

6.5.7 Účetní jednotka použije:

- a) odstavec 6.5.10, když přestane účtovat o zajištění reálné hodnoty, ve kterém je zajištěná položka (nebo její složka) finančním nástrojem oceňovaným naběhlou hodnotou, a
- b) odstavec 6.5.12, když přestane účtovat o zajištění peněžních toků.

Zajištění reálné hodnoty

6.5.8 Dokud zajištění reálné hodnoty splňuje kritéria způsobilosti uvedená v odstavci 6.4.1, účtuje se o zajišťovacím vztahu následujícím způsobem:

- a) zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje se uznají do hospodářského výsledku (nebo do ostatního úplného výsledku, pokud tento zajišťovací nástroj zajišťuje kapitálový nástroj, u něž se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku);
- b) účetní hodnota zajištěné položky (je-li to použitelné) se upraví o zisk nebo ztrátu ze zajištění zajištěné položky a uzná se do hospodářského výsledku. Pokud je zajištěná položka finančním aktivem (nebo jeho složkou), které se v souladu s odstavcem 4.1.2A oceňuje reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, musí se zisk nebo ztráta ze zajištění této zajištěné položky uznat do hospodářského výsledku. Pokud je však zajištěná položka kapitálovým nástrojem, u něž se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku, musí tyto částky zůstat v ostatním úplném výsledku. Pokud je zajištěná položka neuznaným závazným příslibem (nebo jeho složkou), kumulovaná změna reálné hodnoty této zajištěné položky od okamžiku, kdy byla takto nastavena, se uzná jako aktivum nebo závazek, přičemž příslušný zisk nebo ztráta se uzná do hospodářského výsledku.

6.5.9 Pokud je při zajištění reálné hodnoty zajištěná položka závazným příslibem (nebo jeho složkou) pořízení aktiva nebo přijetí závazku, výchozí účetní hodnota tohoto aktiva nebo závazku vyplývající z toho, že účetní jednotka svůj závazný příslib splní, se upraví tak, aby obsahovala kumulovanou změnu reálné hodnoty zajištěné položky, která byla uznána do výkazu o finanční pozici.

6.5.10 Pokud je zajištěná položka finančním nástrojem (nebo jeho složkou) oceňovaným naběhlou hodnotou, jakákoli úprava vyplývající z odst. 6.5.8 písm. b) vstupuje do procesu amortizace naběhlé hodnoty a účtuje se do hospodářského výsledku. Amortizace může začít, jakmile byla tato úprava provedena, a nesmí začít později, než se zajištěná položka přestane upravovat o zisky a ztráty ze zajištění. Amortizace vychází z přepočítané *efektivní úrokové míry* stanovené k datu zahájení amortizace. V případě finančního aktiva (nebo jeho složky), které je zajištěnou položkou a je v souladu s odstavcem 4.1.2A oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, se amortizace provádí stejným způsobem, avšak místo aby se upravovala účetní hodnota, použije se amortizace proti částce, která představuje kumulovaný zisk nebo ztrátu dříve uznanou v souladu s odst. 6.5.8 písm. b).

Zajištění peněžních toků

6.5.11 Dokud zajištění peněžních toků splňuje kritéria způsobilosti uvedená v odstavci 6.4.1, účtuje se o zajišťovacím vztahu následujícím způsobem:

- a) samostatná složka vlastního kapitálu, která souvisí se zajištěnou položkou (oceňovací rozdíl ze zajištění peněžních toků), se upraví na následující hodnotu (v absolutních částkách):
- i) kumulovaný zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje od počátku zajišťovacího vztahu a
- ii) kumulovaná změna reálné hodnoty (současná hodnota) zajištěné položky (tj. současná hodnota kumulované změny předpokládaných budoucích peněžních toků souvisejících se zajištěním) od počátku zajištění, je-li nižší;
- b) část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je posouzen jako efektivní zajištění (tj. část, která je kompenzovaná změnou oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků vypočtenou v souladu s písmenem a)), se uzná do ostatního úplného výsledku;
- c) jakýkoli zbývající zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje (nebo jakýkoli zisk nebo ztráta, které jsou zapotřebí k vyvážení změny oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků

vypočtené v souladu s písmenem a)) je neefektivnost zajištění, která se musí uznat do hospodářského výsledku;

d) částka kumulovaná v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků v souladu s písmenem a) se musí účtovat následujícím způsobem:

- i) pokud zajišťovaná očekávaná transakce následně vyústí v uznání nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku nebo pokud se zajištěná očekávaná transakce pro zajištění nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku stane závazným příslibem, na který se použije zajištění reálné hodnoty, musí účetní jednotka vyřadit tuto částku z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků a zahrnout ji přímo do počátečních pořizovacích nákladů nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku. V tomto případě se nejedná o reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1), a tudíž nemá vliv na ostatní úplný výsledek;
- ii) v případech zajištění peněžních toků, které nejsou popsány v bodě i), se tato částka musí reklasifikovat z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1) ve stejném období nebo obdobích, během nichž zajištěné předpokládané budoucí peněžní toky ovlivní hospodářský výsledek (například v obdobích, kdy se účtuje o úrokových výnosech nebo o úrokových nákladech nebo když dojde k očekávanému prodeji);
- iii) pokud je však tato částka ztrátou a účetní jednotka očekává, že celá tato ztráta nebo její část v jednom nebo více budoucích obdobích nebude vymožitelná, musí částku, u níž se neočekává vymožení, okamžitě reklasifikovat do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1).

6.5.12 Pokud účetní jednotka přestane účtovat o zajištění peněžních toků (viz odstavec 6.5.6 a odst. 6.5.7 písm. b)), musí částku kumulovanou v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků v souladu s odst. 6.5.11 písm. a) účtovat následujícím způsobem:

- a) pokud se očekává, že se zajištěné budoucí peněžní toky uskuteční, musí tato částka být ponechána v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků, dokud daný budoucí peněžní tok nenastane nebo dokud se nepoužije ustanovení odst. 6.5.11 písm. d) bodu iii). Jakmile daný budoucí peněžní tok nastane, použije se odst. 6.5.11 písm. d);
- b) pokud se již neočekává, že by zajištěné budoucí peněžní toky nastaly, musí se tato částka okamžitě přeargovat z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1). Zajištěný budoucí peněžní tok, jehož existence již není vysoce pravděpodobná, není nutně třeba považovat za již neočekávaný.

Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

6.5.13 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 efektivní zajištění, se uzná v ostatním úplném výsledku (viz odstavec 6.5.11) a
- b) neefektivní část se uzná do hospodářského výsledku.

6.5.14 Kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje související s efektivní částí zajištění, která se nakumulovala v přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí, musí být reklasifikována z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1) v souladu s odstavci 48–49 standardu IAS 21 při vyřazení nebo částečném vyřazení zahraniční jednotky.

Účtování o časové hodnotě opcí

6.5.15 Pokud účetní jednotka rozdělí vnitřní hodnotu a časovou hodnotu opční smlouvy a jako zajišťovací nástroj zaúčtuje pouze změnu vnitřní hodnoty opce (viz odst. 6.2.4 písm. a), musí vykázat časovou hodnotu opce následujícím způsobem (viz odstavce B6.5.29–B6.5.33):

- a) účetní jednotka musí rozlišovat mezi časovou hodnotou opcí podle typu zajištěné položky, kterou tato opce zajišťuje (viz odstavec B6.5.29):
 - i) zajištěná položka spojená s transakcí, nebo
 - ii) zajištěná položka spojená s časovým obdobím;
- b) změna reálné hodnoty časové hodnoty opce, která zajišťuje zajištěnou položku spojenou s transakcí, musí být uznána do ostatního úplného výsledku v rozsahu, v němž je spojena se zajištěnou položkou, a musí být kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu. Kumulovaná změna reálné hodnoty vyplývající z časové hodnoty opce, která byla kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu („částka“), se musí účtovat následujícím způsobem:
 - i) pokud zajišťovaná očekávaná transakce následně vyústí v uznání nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku nebo pokud se zajištěná očekávaná transakce stane závazným příslibem nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku, na který se použije zajištění reálné hodnoty,

musí účetní jednotka vyřadit tuto částku ze samostatné složky vlastního kapitálu a zahrnout ji přímo do počátečních pořizovacích nákladů nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku. Nejedná se o reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1), a tudíž nemá vliv na ostatní úplný výsledek;

- ii) u těch zajišťovacích vztahů, které nejsou popsány v bodě i), se tato částka musí reklasifikovat ze samostatné složky vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1) ve stejném období nebo obdobích, během kterých mají zajištěné předpokládané budoucí peněžní toky vliv na hospodářský výsledek (například když dojde k očekávanému prodeji);
 - iii) pokud však účetní jednotka očekává, že celá tato částka nebo její část v jednom nebo více budoucích obdobích nebude vymožitelná, musí částku, u níž neočekává vymožení, okamžitě převést do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1);
- c) změna reálné hodnoty časové hodnoty opce, která zajišťuje zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, musí být uznána do ostatního úplného výsledku v tom rozsahu, v jakém je spojena se zajištěnou položkou, a musí být kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu. Časová hodnota k datu zaúčtování opce jako zajišťovacího nástroje, v tom rozsahu, v jakém je spojena se zajištěnou položkou, se musí amortizovat na systematické a racionální bázi za období, během kterého úprava zajištění vnitřní hodnoty opce mohla ovlivňovat hospodářský výsledek (nebo ostatní úplný výsledek, pokud zajištěná položka je kapitálovým nástrojem, u kterého se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku). V každém účetním období tedy musí být amortizovaná částka reklasifikována ze samostatné složky vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1). Pokud je však ukončeno účtování o zajišťovacím vztahu, jež zahrnuje změnu vnitřní hodnoty opce jako zajišťovacího nástroje, musí účetní jednotka částku čisté výše (tj. včetně kumulované amortizace), která se nakumulovala v samostatné složce vlastního kapitálu, okamžitě převést do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1).

Účtování o forwardové části forwardových smluv a o měnovém bazickém rozpětí (*basis spread*) finančních nástrojů

- 6.5.16 Pokud účetní jednotka rozdělí forwardovou část a spotovou část forwardové smlouvy a vykáže jako zajišťovací nástroj pouze změnu hodnoty spotové části forwardové smlouvy, nebo pokud účetní jednotka oddělí měnové bazické rozpětí (*basis spread*) od finančního nástroje a vyřadí tuto část pro účely určení tohoto finančního nástroje jako zajišťovacích (viz odst. 6.2.4 písm. b), může účetní jednotka na tuto forwardovou část forwardové smlouvy nebo na toto měnové bazické rozpětí (*basis spread*) uplatnit odstavec 6.5.15, a to stejným způsobem, jako je uplatňován na časovou hodnotu opce. V tom případě musí účetní jednotka postupovat podle pokynů pro uplatňování uvedených v odstavcích B6.5.34–B6.5.39.

6.6 ZAJIŠTĚNÍ SKUPINY POLOŽEK

Způsobilost skupiny položek plnit funkci zajištěné položky

- 6.6.1 Skupina položek (včetně skupiny položek, která představuje čistou pozici; viz odstavce B6.6.1–B6.6.8) je způsobilá plnit funkci zajištěné položky pouze tehdy, pokud:**

- a) se skládá z položek (včetně složek položek), které jsou každá jednotlivě způsobilé plnit funkci zajištěné položky;
- b) položky ve skupině jsou pro účely řízení rizik řízeny společně na skupinovém základě a
- c) v případě zajištění peněžních toků skupiny položek, kde se neočekává, že variabilita peněžních toků bude přibližně odpovídat celkové variabilitě peněžních toků ve skupině, takže vzniknou pozice s kompenzujícími se riziky:
 - i) se jedná o zajištění měnového rizika a
 - ii) určení této čisté pozice obsahuje specifikaci účetního období, v němž se očekává, že očekávané transakce ovlivní hospodářský výsledek, jakož i povahu a objem těchto očekávaných transakcí (viz odstavce B6.6.7–B6.6.8).

Určení složky se jmenovitou hodnotou k použití

- 6.6.2 Složka, která je proporční částí způsobilé skupiny položek, je způsobilou zajištěnou položkou pod podmínkou, že toto nastavení k použití je v souladu s cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizik.
- 6.6.3 Vrstva celkové skupiny položek (např. spodní vrstva) je způsobilá pro zajišťovací účetnictví pouze tehdy, pokud:
- a) je možné ji samostatně identifikovat a spolehlivě vyčíslit;
 - b) cílem řízení rizik je zajistit takovou vrstvu;

- c) položky v celé skupině, v níž byla daná vrstva identifikována, jsou vystaveny stejnému zajišťovanému riziku (takže ocenění zajištěné vrstvy není podstatně ovlivněno tím, které konkrétní položky z celé skupiny tvoří součást zajištěné vrstvy);
- d) pro zajištění stávajících položek (například neuznaného závazného příslibu nebo uznaného aktiva) je účetní jednotka schopna identifikovat a průběžně sledovat celou skupinu položek, v níž je daná zajištěná vrstva identifikována (takže účetní jednotka je schopna splnit požadavky na účtování způsobilých zajišťovacích vztahů);
- e) všechny položky skupiny, které obsahují opci na předčasné splacení, splňují požadavky týkající se složek jmenovité hodnoty (viz odstavec B6.3.20).

Vykazování

- 6.6.4 Pro zajištění skupiny položek se vzájemně se kompenzujícími rizikovými pozicemi (tj. při zajištění čisté pozice), jejíž zajišťovaná rizika mají vliv na různé řádky výkazu zisků a ztrát a výkazu ostatního úplného výsledku, jakékoli zisky nebo ztráty plynoucí ze zajištění uvedené v tomto výkazu musí být vykázány v samostatném řádku odděleně od položek, které jsou ovlivněny zajištěnými položkami. Částka v řádku souvisejícím se samotnou zajištěnou položkou (například výnosy nebo náklady na prodej), tedy nebude ovlivněna.
- 6.6.5 U aktiv a závazků, které jsou zajištěny společně jako skupina v rámci zajištění reálné hodnoty, musí být zisky nebo ztráty z jednotlivých aktiv nebo závazků, zachycené ve výkazu o finanční pozici, v souladu s odst. 6.5.8 písm. b) uznány jako úprava účetní hodnoty příslušných jednotlivých položek, z nichž se tato skupina skládá.

Nulové čisté pozice

- 6.6.6 Pokud je zajištěnou položkou skupina, která je v nulové čisté pozici (tj. zajištěné položky mezi sebou plně kompenzují riziko, které je řízeno na skupinovém základě), má účetní jednotka povoleno nastavit ji jako zajišťovací vztah, který nezahrnuje zajišťovací nástroj, pod podmínkou, že:
 - a) zajištění je součástí strategie průběžného zajišťování čistého rizika, přičemž tato účetní jednotka s postupem času běžně zajišťuje nové pozice stejného typu (například, když se transakce přesune do časového horizontu, na který účetní jednotka zajišťuje);
 - b) zajištěná čistá pozice mění svou velikost po dobu trvání strategie průběžného zajišťování čistého rizika a účetní jednotka používá vhodné zajišťovací nástroje k zajištění čistého rizika (tj. když čistá pozice není nulová);
 - c) k zajištění těchto čistých pozic, kde čistá pozice není nulová a je zajištěna způsobilým zajišťovacím nástrojem, se obvykle používá zajišťovací účetnictví;
 - d) neúčtování zajištění nulových čistých pozic by vedlo k nesourodým účetním výsledkům, protože účetnictví by neuznalo vzájemně se kompenzující rizikové pozice, které by jinak při zajištění čisté pozice byly uznány.

6.7 MOŽNOST URČIT ÚVĚROVOU EXPOZICI JAKO OCEŇOVANOU REÁLNOU HODNOTU DO HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU

Způsobilost úvěrových expozic k oceňování reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- 6.7.1 Pokud účetní jednotka za účelem řízení úvěrového rizika všech finančních nástrojů nebo jejich části (úvěrová expozice) používá úvěrový derivát, který je oceňován reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, může účetní jednotka tento finanční nástroj v rozsahu, který je takto řízen (tj. celý nebo jeho část), určit jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud:

- a) se název expozice vůči úvěrovým rizikům (např. dlužník nebo držitel úvěrového příslibu) shoduje s referenčním subjektem úvěrového derivátu („shoda názvu“) a
- b) nadřazenost finančního nástroje odpovídá nadřazenosti nástrojů, které lze poskytnout v souladu s podmínkami úvěrového derivátu.

Účetní jednotka může provést toto určení bez ohledu na to, zda finanční nástroj, který je použit k řízení úvěrových rizik, je v působnosti tohoto standardu (například, účetní jednotka může takto určit úvěrové přísliby, které jsou mimo působnost tohoto standardu). Účetní jednotka může tento finanční nástroj určit při prvotním uznání nebo později, nebo když není uznán. Toto určení musí účetní jednotka neprodleně zdokumentovat.

Účtování úvěrových expozic určených jako oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- 6.7.2 Pokud je finanční nástroj v souladu s odstavcem 6.7.1 určen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku po jeho prvotním uznání nebo pokud dříve vůbec zachycen nebyl, případný rozdíl mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou v době určení se musí okamžitě uznat do hospodářského výsledku. U finančních aktiv oceňovaných v souladu s odstavcem 4.1.2A reálnou hodnotou do ostatního

úplného výsledku se kumulovaný zisk nebo ztráta dříve uznaná v ostatním úplném výsledku okamžitě reklasifikuje z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1).

6.7.3 Účetní jednotka musí ukončit oceňování finančního nástroje, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, nebo proporční části tohoto finančního nástroje reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud:

a) kritéria způsobilosti uvedená v odstavci 6.7.1 již nejsou splněna, například:

i) uplyne platnost úvěrového derivátu nebo souvisejícího finančního nástroje, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, nebo je tento úvěrový derivát nebo finanční nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn, nebo

ii) úvěrové riziko finančního nástroje již nadále není řízeno prostřednictvím úvěrových derivátů. Toto by mohlo nastat například z důvodu zlepšení úvěrové kvality dlužníka nebo držitele úvěrového příslibu nebo v důsledku změn kapitálových požadavků uložených účetní jednotce, a

b) finanční nástroj, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, jinak nemusí být oceňován reálnou hodnotou do hospodářského výsledku (tj. obchodní model účetní jednotky se mezitím nezměnil tak, aby byla nezbytná reklasifikace v souladu s odstavcem 4.4.1).

6.7.4 Pokud účetní jednotka ukončí oceňování finančního nástroje, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, nebo části tohoto nástroje reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, stává se reálná hodnota tohoto finančního nástroje ke dni ukončení jeho novou účetní hodnotou. Následně musí být použito stejné oceňování, které bylo používáno předtím, než byl daný finanční nástroj určen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku (a to včetně procesu amortizace naběhlé hodnoty, který vyplývá z nové účetní hodnoty). Například u finančního aktiva, které bylo původně klasifikováno jako nástroj oceňovaný naběhlou hodnotou, by účetní jednotka přešla na toto oceňování a jeho efektivní úroková míra by byla nově vypočítána na základě jeho nové hrubé účetní hodnoty k datu ukončení oceňování reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.

6.8 DOČASNÉ VÝJIMKY Z UPLATŇOVÁNÍ ZVLÁŠTNÍCH POŽADAVKŮ NA ZAJIŠŤOVACÍ ÚČETNICTVÍ

6.8.1 Účetní jednotka použije odstavce 6.8.4–6.8.12, odstavec 7.1.8 a odst. 7.2.26 písm. d) na všechny zajišťovací vztahy přímo dotčené reformou referenčních úrokových sazeb. Tyto odstavce se vztahují pouze na takovéto zajišťovací vztahy. Zajišťovací vztah je přímo dotčen reformou referenčních úrokových sazeb pouze tehdy, pokud reforma vyvolá nejistotu, pokud jde o:

a) referenční úrokovou sazbu (specifikovanou smluvně nebo mimosmluvně) určenou jako zajištěné riziko a/nebo

b) načasování nebo částku peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje.

6.8.2 Pro účely použití odstavců 6.8.4–6.8.12 se pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ vztahuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, včetně nahrazení referenční úrokové sazby alternativní referenční úrokovou sazbou, kupříkladu sazbou vyplývající z doporučení obsažených ve zprávě Rady pro finanční stabilitu z července 2014 nazvané „Reformovat hlavní referenční úrokové sazby“¹.

6.8.3 V odstavcích 6.8.4–6.8.12 jsou stanoveny výjimky pouze pro požadavky specifikované v těchto odstavcích. Účetní jednotka musí nadále uplatňovat všechny ostatní požadavky zajišťovacího účetnictví na zajišťovací vztahy, které jsou přímo dotčeny reformou referenčních úrokových sazeb.

Požadavek na vysokou pravděpodobnost u zajištění peněžních toků

6.8.4 Pro účely určení toho, zda je očekávaná transakce (nebo některá její složka) vysoce pravděpodobná, jak je požadováno v odstavci 6.3.3, účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

Reklasifikace částky kumulované v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků

6.8.5 Pro účely použití požadavku uvedeného v odstavci 6.5.12 k určení toho, zda se očekává, že se vyskytnou zajištěné budoucí peněžní toky, účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

Posouzení ekonomického vztahu mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem

6.8.6 Pro účely uplatnění požadavků uvedených v odst. 6.4.1 písm. c) bodě i) a v odstavcích B6.4.4–B6.4.6 účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky

1

Zpráva s názvem „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ („Reformovat hlavní referenční úrokové sazby“) je k dispozici na adrese http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

a/nebo zajištěné riziko (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), nebo referenční úroková sazba, na niž jsou založeny peněžní toky zajišťovacího nástroje, není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změnena.

Určení složky určité položky jako zajištěné položky

- 6.8.7 Pokud se nepoužije odstavec 6.8.8., použije účetní jednotka pro zajištění mimosmluvně specifikované referenční složky úrokového rizika požadavek odst. 6.3.7 písm. a) a odstavce B6.3.8 – že složka rizika musí být samostatně identifikovatelná – pouze na počátku zajišťovacího vztahu.
- 6.8.8 Pokud účetní jednotka v souladu se svou zajišťovací dokumentací často přenastavuje (tj. ruší a obnovuje) zajišťovací vztah, protože zajišťovací nástroj i zajištěná položka se často mění (tj. účetní jednotka používá dynamický proces, v němž zajištěné položky i zajišťovací nástroje použité k řízení této expozice nezůstávají po dlouhou dobu stejné), uplatní účetní jednotka požadavek odst. 6.3.7 písm. a) a odstavce B6.3.8 – že složka rizika musí být samostatně identifikovatelná – pouze tehdy, když v tomto zajišťovacím vztahu prvotně určuje zajištěnou položku. Zajištěná položka, která byla posouzena při svém prvotním určení v zajišťovacím vztahu, ať to bylo v době uzavření zajištění, nebo následně, není při následném opětovném určení ve stejném zajišťovacím vztahu znovu posuzována.

Konec použití

- 6.8.9 Účetní jednotka přestane prospektivně uplatňovat odstavec 6.8.4 na zajištěnou položku:
- a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo
 - b) když je zajišťovací vztah, jehož je zajištěná položka součástí, ukončen, nastane-li tato situace dříve.
- 6.8.10 Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavec 6.8.5:
- a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši budoucích peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo
 - b) když celkový kumulovaný zůstatek z oceňovacích rozdílů ze zajištění peněžních toků ve vztahu k tomuto ukončenému zajišťovacímu vztahu, byl reklasifikován do hospodářského výsledku, nastane-li tato situace dříve.
- 6.8.11 Účetní jednotka přestane prospektivně uplatňovat odstavec 6.8.6:
- a) na zajištěnou položku, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko nebo načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo
 - b) na zajišťovací nástroj, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajišťovacího nástroje, přestane existovat, nastane-li tato situace dříve.
- Pokud je zajišťovací vztah, jehož součástí jsou zajištěná položka a zajišťovací nástroj, ukončen dříve než k datu uvedenému v odst. 6.8.11 písm. a) nebo k datu uvedenému v odst. 6.8.11 písm. b), musí účetní jednotka na tento zajišťovací vztah k datu jeho ukončení přestat prospektivně uplatňovat odstavec 6.8.6.
- 6.8.12 Když účetní jednotka určí skupinu položek jako zajištěné položky nebo kombinaci finančních nástrojů jako zajišťovací nástroj, přestane prospektivně používat odstavce 6.8.4–6.8.6 pro jednotlivou položku nebo finanční nástroj v souladu s odstavci 6.8.9, 6.8.10 nebo případně 6.8.11, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko a/nebo načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u dané položky nebo finančního nástroje, přestane existovat.
- 6.8.13 Účetní jednotka přestane prospektivně uplatňovat odstavce 6.8.7 a 6.8.8:
- a) když jsou změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb provedeny u mimosmluvně specifikované složky rizika za použití odstavce 6.9.1 nebo
 - b) když je ukončen zajišťovací vztah, ve kterém je mimosmluvně specifikovaná složka rizika určena, nastane-li tato situace dříve.
- 6.9 DODATEČNÉ DOČASNÉ VÝJIMKY VYPLÝVAJÍCÍ Z REFORMY REFERENČNÍCH ÚROKOVÝCH SAZEB
- 6.9.1 Jakmile se na zajišťovací vztah přestanou uplatňovat požadavky uvedené v odstavcích 6.8.4–6.8.8 (viz odstavec 6.8.9–6.8.13), účetní jednotka změni formální určení dříve zdokumentovaného zajišťovacího vztahu tak, aby odráželo změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb, tj. změny jsou konzistentní s požadavky uvedenými v odstavcích 5.4.6–5.4.8. V tomto kontextu se určení zajištění mění pouze za účelem provedení jedné nebo více z těchto změn:
- a) určení alternativní referenční sazby (specifikované smluvně nebo mimosmluvně) jako zajištěného rizika;

- b) změny popisu zajištěné položky, včetně popisu určené části peněžních toků nebo reálné hodnoty, která se zajišťuje, nebo
- c) změny popisu zajišťovacího nástroje.
- 6.9.2 Účetní jednotka rovněž použije požadavky uvedené v odst. 6.9.1. písm. c), pokud jsou splněny tyto tři podmínky:
- a) účetní jednotka provede změnu požadovanou reformou referenčních úrokových sazeb s využitím jiného přístupu než změny báze pro určení smluvních peněžních toků zajišťovacího nástroje (jak je popsáno v odstavci 5.4.6);
- b) původní zajišťovací nástroj není vyňat a
- c) zvolený přístup je ekonomicky rovnocenný se změnou báze pro určení smluvních peněžních toků původního zajišťovacího nástroje (jak je popsáno v odstavcích 5.4.7 a 5.4.8).
- 6.9.3 Požadavky uvedené v odstavcích 6.8.4–6.8.8 se mohou přestat používat v různou dobu. Proto při uplatnění odstavce 6.9.1 může mít účetní jednotka povinnost změnit formální určení svých zajišťovacích vztahů v různou dobu, nebo může mít povinnost změnit formální určení zajišťovacího vztahu více než jednou. Tehdy a pouze tehdy, je-li určení zajišťovacího vztahu takto změněno, použije účetní jednotka příslušná ustanovení odstavců 6.9.7–6.9.12. Účetní jednotka rovněž použije odstavce 6.5.8 (u zajištění reálné hodnoty) nebo odstavce 6.5.11 (v případě zajištění peněžních toků), aby vykazala změny reálné hodnoty zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje.
- 6.9.4 Účetní jednotka změní zajišťovací vztah dle odstavce 6.9.1 do konce vykazovaného období, během něhož byla provedena změna požadovaná reformou referenčních úrokových sazeb u zajištěného rizika, zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje. Aby se zamezilo pochybnostem, takováto změna formálního určení zajišťovacího vztahu nepředstavuje ani ukončení zajišťovacího vztahu, ani určení nového zajišťovacího vztahu.
- 6.9.5 Pokud jsou kromě změn požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb provedeny další změny finančních aktiv nebo finančních závazků určených v zajišťovacím vztahu (jak je popsáno v odstavcích 5.4.6–5.4.8) nebo změny týkající se určení zajišťovacího vztahu (dle odstavce 6.9.1), účetní jednotka nejprve použije příslušné požadavky tohoto standardu, aby určila, zda mají tyto dodatečné změny za následek ukončení zajišťovacího účetnictví. Pokud dodatečné změny nemají za následek ukončení zajišťovacího účetnictví, účetní jednotka změní formální určení zajišťovacího vztahu, jak je uvedeno v odstavci 6.9.1.
- 6.9.6 V odstavcích 6.9.7–6.9.13 jsou stanoveny výjimky pouze z těch požadavků, které jsou v daných odstavcích specifikovány. Účetní jednotka použije na zajišťovací vztahy, které byly přímo ovlivněny reformou referenčních úrokových sazeb, všechny ostatní požadavky zajišťovacího účetnictví v tomto standardu, včetně kritérií pro způsobilost uvedených v odstavci 6.4.1.

Účtování o způsobilých zajišťovacích vztazích

Zajištění peněžních toků

- 6.9.7 Pro účely použití odstavce 6.5.11 se ve chvíli, kdy účetní jednotka změní popis zajištěné položky dle odst. 6.9.1 písm. b), považuje kumulovaný zůstatek z oceňovacích rozdílů ze zajištění peněžních toků za založený na alternativní referenční úrokové sazbě, podle níž jsou určeny zajištěné budoucí peněžní toky.
- 6.9.8 U ukončeného zajišťovacího vztahu, pokud byla referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné budoucí peněžní toky, změněna podle požadavků reformy referenčních úrokových sazeb, se pro účely použití odstavce 6.5.12 k určení toho, zda se očekává, že se vyskytnou zajištěné budoucí peněžní toky, považuje částka kumulovaná v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků pro tento zajišťovací vztah za založenou na alternativní referenční úrokové sazbě, od níž budou odvozeny budoucí zajištěné peněžní toky.

Skupiny položek

- 6.9.9 Když účetní jednotka použije odstavce 6.9.1 na skupiny položek určené jako zajištěné položky u zajištění reálné hodnoty nebo zajištění peněžních toků, přidělí zajištěné položky k podskupinám podle zajišťované referenční sazby a označí pro každou podskupinu tuto referenční sazbu jako zajištěné riziko. Například v zajišťovacím vztahu, ve kterém je skupina položek zajištěna proti změnám v referenční úrokové sazbě, na kterou se vztahuje reforma referenčních úrokových sazeb, mohou být u některých položek této skupiny změněny zajištěné peněžní toky nebo zajištěná reálná hodnota tak, aby odkazovaly na alternativní referenční sazbu dříve, než budou změněny jiné položky v této skupině. V tomto příkladu by účetní jednotka při použití odstavce 6.9.1 pro příslušnou podskupinu zajištěných položek určila alternativní referenční sazbu jako zajištěné riziko. Účetní jednotka bude nadále určovat stávající referenční úrokovou sazbu jako zajištěné riziko pro zbývající podskupinu zajištěných položek, dokud nebudou zajištěné peněžní toky nebo reálná hodnota těchto položek změněny tak, aby odkazovaly na alternativní referenční sazbu, nebo do uplynutí platnosti těchto položek a jejich nahrazení zajištěnými položkami, které odkazují na alternativní referenční sazbu.

- 6.9.10 Účetní jednotka jednotlivě posoudí, zda každá z podskupin splňuje požadavky odstavce 6.6.1, aby byla způsobilou zajištěnou položkou. Pokud kterákoliv podskupina nesplňuje požadavky odstavce 6.6.1, účetní jednotka prospektivně ukončí zajišťovací účetnictví pro zajišťovací vztah jako celek. Účetní jednotka rovněž uplatní požadavky v odstavcích 6.5.8 a 6.5.11 pro vykazání neefektivnosti týkající se zajišťovacího vztahu jako celku.

Určení složek rizika

- 6.9.11 Alternativní referenční sazba určená jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika, která v okamžiku, kdy je určena, není samostatně identifikovatelná (viz odst. 6.3.7 písm. a) a odstavec B6.3.8), se považuje za splňující daný požadavek v uvedeném okamžiku tehdy a pouze tehdy, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že tato alternativní referenční sazba bude samostatně identifikovatelná během 24 měsíců. Období 24 měsíců platí pro každou alternativní referenční sazbu samostatně a začíná dnem, kdy účetní jednotka poprvé určí alternativní referenční sazbu jako mimosmluvně specifikovanou složku rizika (tj. období 24 měsíců se uplatňuje na každou jednotlivou sazbu zvlášť).
- 6.9.12 Pokud následně účetní jednotka rozumně očekává, že alternativní referenční sazba nebude samostatně identifikovatelná během 24 měsíců ode dne, kdy ji účetní jednotka poprvé určila jako mimosmluvně specifikovanou složku rizika, přestane účetní jednotka na tuto alternativní referenční sazbu uplatňovat požadavky odstavce 6.9.11 a ode dne tohoto posouzení prospektivně ukončí zajišťovací účetnictví pro veškeré zajišťovací vztahy, u kterých byla tato alternativní referenční sazba určena jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika.
- 6.9.13 Kromě zajišťovacích vztahů uvedených v odstavci 6.9.1 použije účetní jednotka požadavky dle odstavců 6.9.11 a 6.9.12 na nové zajišťovací vztahy, u kterých je alternativní referenční sazba určena jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika (viz odst. 6.3.7 písm. a) a odstavec B6.3.8), pokud z důvodu reformy referenčních úrokových sazeb není tato složka rizika v den, kdy je určena, samostatně identifikovatelná.

KAPITOLA 7 Datum účinnosti a přechodná ustanovení

7.1 DATUM ÚČINNOSTI

- 7.1.1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití tohoto standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a musí použít všechny požadavky tohoto standardu současně (se současným přihlédnutím k odstavcům 7.1.2, 7.2.21 a 7.3.2). Musí také současně použít změny uvedené v dodatku C.
- 7.1.2 Nehledě na požadavky uvedené v odstavci 7.1.1, pro účetní období počínající před 1. lednem 2018 se účetní jednotka může rozhodnout použít dříve pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních pasív, která jsou označena jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku uvedené v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20, aniž by použila ostatní požadavky tohoto standardu. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít pouze tyto odstavce, musí tuto skutečnost zveřejnit a musí průběžně zveřejňovat příslušné informace stanovené v odstavcích 10–11 standardu IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* (ve znění standardu IFRS 9 (2010)). (Viz také odstavce 7.2.2 a 7.2.15.)
- 7.1.3 Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 4.2.1 a 5.7.5 jako následná změna vyplývající ze změny standardu IFRS 3. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně na podnikové kombinace, na něž se vztahuje uvedená změna v IFRS 3.
- 7.1.4 Standardem IFRS 15, vydaným v květnu 2014, byly změněny odstavce 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 a C42 a zrušen odstavec C16 a jeho související záhlaví. Vloženy byly odstavce 5.1.3 a 5.7.1 A a jedna definice v dodatku A. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 15.
- 7.1.5 Standard IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.
- 7.1.6 IFRS 17 vydaný v květnu 2017 změnil odstavce 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 a B4.1.30 a vložil odstavec 3.3.5. *Změny IFRS 17* vydané v červnu 2020 dále změnilly odstavec 2.1 a vložily nové odstavce 7.2.36–7.2.42. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 17.
- 7.1.7 Dokumentem *Prvek předčasného splacení s negativní kompenzací* (Změny IFRS 9) vydaným v říjnu 2017 byly doplněny nové odstavce 7.2.29 až 7.2.34, vložen nový odstavec B4.1.12A a pozměněny odst. B4.1.11 písm. b) a odst. B4.1.12 písm. b). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 7.1.8 Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7 a který byl vydán v září 2019, byl doplněn oddíl 6.8 a změněn odstavec 7.2.26. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dnem 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

- 7.1.9 Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* vydaným v květnu 2020 byly doplněny nové odstavce 7.2.35 a B3.3.6A a změněn odstavec B3.3.6. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 7.1.10 Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly doplněny odstavce 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, byl doplněn oddíl 6.9 a odstavce 7.2.43–7.2.46. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dnem 1. ledna 2021 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

7.2 PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 7.2.1 Účetní jednotka musí použít tento standard zpětně, v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, s výjimkou stanovenou v odstavcích 7.2.4–7.2.26 a 7.2.28. Tento standard se nesmí použít na položky, které k datu prvotní aplikace byly již vyňaty.
- 7.2.2 Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 a 7.3.2 je datem prvotní aplikace den, kdy účetní jednotka poprvé použije výše uvedené požadavky tohoto standardu a musí to být začátek účetního období po vydání tohoto standardu. V závislosti na tom, jaký přístup účetní jednotka zvolí k uplatňování standardu IFRS 9, může přechod zahrnovat jedno nebo více než jedno datum prvotního použití pro různé požadavky.

Přechodná ustanovení pro klasifikaci a oceňování (kapitoly 4 a 5)

- 7.2.3 K datu prvotní aplikace musí účetní jednotka na základě skutečností a okolností existujících k tomuto datu posoudit, zda finanční aktivum splňuje podmínku stanovenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo odst. 4.1.2A písm. a). Výsledná klasifikace se provede zpětně, a to bez ohledu na obchodní model účetní jednotky v předchozích účetních obdobích.
- 7.2.4 Pokud k datu prvotní aplikace není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) stanovit v souladu s odstavci B4.1.9B–B4.1.9D modifikaci složky časové hodnoty peněz na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků tohoto finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání tohoto finančního aktiva, bez ohledu na požadavky týkající se modifikace složky časové hodnoty peněz, uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D. (Viz také odstavec 42R standardu IFRS 7.)
- 7.2.5 Pokud k datu prvotní aplikace není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) v souladu s odst. B4.1.12 písm. c) určit, zda reálná hodnota složky předčasněho splacení byla nepodstatná na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků daného finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním uznání tohoto finančního aktiva, bez ohledu na výjimku týkající se složky předčasněho splacení uvedeného v odstavci B4.1.12. (Viz také odstavec 42S standardu IFRS 7.)
- 7.2.6 Pokud účetní jednotka v souladu s odstavci 4.1.2A, 4.1.4 nebo 4.1.5 oceňuje hybridní smlouvu reálnou hodnotou, avšak reálná hodnota této hybridní smlouvy ve srovnávacích účetních obdobích nebyla stanovena, bude reálnou hodnotou hybridní smlouvy ve srovnávacích účetních obdobích součet reálných hodnot složek (tj. nederivátové hostitelské smlouvy a vloženého derivátu) na konci každého srovnávacího účetního období, pokud účetní jednotka upravuje údaje za minulá období (viz odstavce 7.2.15).
- 7.2.7 Pokud účetní jednotka uplatnila odstavec 7.2.6, musí k datu prvotní aplikace uznat jakýkoli rozdíl mezi reálnou hodnotou celé hybridní smlouvy k datu prvotní aplikace a součtem reálných hodnot složek této hybridní smlouvy k datu prvotní aplikace v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) za účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace.
- 7.2.8 K datu prvotní aplikace může účetní jednotka určit:
- finanční aktivum jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 4.1.5 nebo
 - investici do kapitálového nástroje jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5.
- Takové určení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.
- 7.2.9 K datu prvotní aplikace účetní jednotka:
- musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou hospodářského výsledku, pokud toto finanční aktivum nesplňuje podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5;

- b) může zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud toto finanční aktivum splňuje podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5.

Takové zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.10 K datu prvotní aplikace účetní jednotka:

- a) v souladu s odst. 4.2.2 písm. a) může určit finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku;
- b) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud byl takto určen při prvotním uznání v souladu s podmínkou stanovenou nyní v odst. 4.2.2 písm. a) a pokud k datu prvotní aplikace takové určení tuto podmínku nesplňuje;
- c) může zrušit své předchozí určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud byl takto určen při prvotním uznání v souladu s podmínkou stanovenou nyní v odst. 4.2.2 písm. a) a pokud k datu prvotní aplikace takové určení tuto podmínku splňuje.

Takové určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.11 Pokud je pro účetní jednotku prakticky neproveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) použít metodu efektivní úrokové míry zpětně, musí účetní jednotka vykázat:

- a) reálnou hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku na konci každého vykazovaného srovnávacího období, jako hrubou účetní hodnotu tohoto finančního aktiva nebo jako naběhlou hodnotu tohoto finančního závazku, pokud účetní jednotka upravuje údaje za minulá období, a
- b) reálnou hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku k datu prvotní aplikace, jako novou hrubou účetní hodnotu tohoto finančního aktiva nebo jako novou naběhlou hodnotu tohoto finančního závazku k datu prvotní aplikace tohoto standardu.

7.2.12 Pokud účetní jednotka dříve účtovala (v souladu se standardem IAS 39) o investici do kapitálového nástroje, který nemá kotovanou cenu na aktivním trhu pro stejný nástroj (tj. vstup na úrovni 1) (nebo o derivátovém aktivu, které je vázáno na kapitálový nástroj a které musí být vypořádáno dodáním takového investičního nástroje) v pořizovacích nákladech, musí tento nástroj ocenit reálnou hodnotou k datu prvotní aplikace. Jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí uznat v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) za účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace.

7.2.13 Pokud účetní jednotka dříve účtovala o derivátovém závazku, který je vázán na kapitálový nástroj a který musí být vypořádán dodáním takového investičního nástroje, jenž nemá kotovanou cenu na aktivním trhu pro stejný nástroj (tj. vstup na úrovni 1) v pořizovacích nákladech v souladu se standardem IAS 39, musí tento derivátový závazek ocenit reálnou hodnotou k datu prvotní aplikace. Jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí uznat v počátečním zůstatku nerozděleného zisku za účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace.

7.2.14 Účetní jednotka musí k datu prvotní aplikace na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace posoudit, zda by vykazování podle požadavků uvedených v odstavci 5.7.7 vytvořilo nebo zvětšilo účetní neshodu v hospodářském výsledku. Tento standard se použije retrospektivně na základě tohoto posouzení.

7.12.14A Účetní jednotka může k datu prvotní aplikace provést určení uvedené v odstavci 2.5 u smluv, které k tomuto datu již existují, avšak pouze pokud určí všechny podobné smlouvy. Změna v čistých aktivech, ke které dojde následkem tohoto určení, se uzná v nerozdělených ziscích k datu prvotní aplikace.

7.2.15 Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 7.2.1, účetní jednotka, která přijímá požadavky tohoto standardu pro klasifikaci a oceňování (což zahrnuje požadavky týkající se oceňování finančních aktiv naběhlou hodnotou a znehodnocení uvedené v oddílech 5.4 a 5.5), musí zveřejnit informace stanovené v odstavcích 42L–42O standardu IFRS 7, avšak nemusí upravovat údaje za minulá období. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, musí uznat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotní aplikace v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) za roční účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace. Pokud však účetní jednotka upravuje údaje za minulá období, musí být v upravených účetních závěrkách zohledněny všechny požadavky tohoto standardu. Pokud se účetní jednotka rozhodla použít standard IFRS 9 tak, že je výsledkem více než jedno datum prvotní aplikace pro různé požadavky, použije se tento odstavec na každé datum prvotní aplikace (viz odstavec 7.2.2). K tomu by došlo, například pokud se účetní jednotka rozhodne dříve uplatnit pouze požadavky na vykazování zisků a ztrát z finančních závazků označených jako nástroje oceňované reálnou

hodnotou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 7.1.2 výše, než použije ostatní požadavky uvedené v tomto standardu.

- 7.2.16 Pokud účetní jednotka sestavuje mezitímní účetní závěrku v souladu se standardem IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*, nemusí použít požadavky uvedené v tomto standardu pro mezitímní období před datem první aplikace, pokud je to prakticky neproveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8).

Znehodnocení (oddíl 5.5)

- 7.2.17 Účetní jednotka musí použít požadavky na znehodnocení uvedené v oddíle 5.5 zpětně v souladu se standardem IAS 8 a v souladu s odstavci 7.2.15 a 7.2.18–7.2.20.

- 7.2.18 K datu první aplikace musí účetní jednotka využít přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, aby stanovila úvěrové riziko ke dni, kdy byl finanční nástroj prvotně uznán (nebo u úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce ke dni, kdy se účetní jednotka stala stranou neodvolatelného závazku v souladu s odstavcem 5.5.6) a srovnat toto úvěrové riziko s úvěrovým rizikem k datu první aplikace tohoto standardu.

- 7.2.19 Při určení, zda od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika, či nikoli, může účetní jednotka uplatnit:

- a) požadavky uvedené v odstavcích 5.5.10 a B5.5.22–B5.5.24 a
- b) vyvratitelný předpoklad uvedený v odstavci 5.5.11 o smluvních platbách, které jsou více než 30 dnů po splatnosti, pokud účetní jednotka uplatní požadavky na znehodnocení tak, že zjistí podstatná zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání těchto finančních nástrojů na základě informací o dnech po splatnosti.

- 7.2.20 Pokud by k datu první aplikace stanovení, zda od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika, či nikoli, vyžadovalo vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, musí účetní jednotka ke každému datu vykázání uznat opravnou položku ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, dokud tento finanční nástroj nebude vyňat (pokud tento finanční nástroj není nástrojem s nízkým úvěrovým rizikem; v takovém případě se použije ustanovení odst. 7.2.19 písm. a)).

Přechodná ustanovení pro zajišťovací účetnictví (kapitola 6)

- 7.2.21 Pokud účetní jednotka použije tento standard poprvé, může si zvolit jako své účetní pravidlo, že bude i nadále používat požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené ve standardu IAS 39 místo požadavků kapitoly 6 tohoto standardu. Účetní jednotka musí tuto metodu uplatňovat na všechny své zajišťovací vztahy. Účetní jednotka, která se rozhodne pro tuto metodu, musí také používat IFRIC 16 *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*, a to beze změn, které jsou v souladu s touto interpretací požadavků uvedených v kapitole 6 tohoto standardu.

- 7.2.22 Kromě případů uvedených v odstavci 7.2.26 musí účetní jednotka požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v tomto standardu použít prospektivně.

- 7.2.23 Aby bylo možné použít zajišťovací účetnictví od data první aplikace požadavků zajišťovacího účetnictví uvedených v tomto standardu, musí být k tomuto datu splněna všechna kritéria způsobilosti.

- 7.2.24 Zajišťovací vztahy, pro něž lze použít zajišťovací účetnictví v souladu se standardem IAS 39 a pro něž lze po zohlednění veškerého rebalancování zajišťovacího poměru při přechodu (viz odst. 7.2.25 písm. b) použít také zajišťovací účetnictví v souladu s kritérii tohoto standardu (viz odstavec 6.4.1), musí být považovány za pokračující zajišťovací vztahy.

- 7.2.25 Při první aplikaci požadavků zajišťovacího účetnictví uvedených v tomto standardu účetní jednotka:

- a) může začít uplatňovat tyto požadavky od stejného okamžiku, kdy přestane uplatňovat požadavky zajišťovacího účetnictví podle standardu IAS 39, a
- b) případně musí považovat zajišťovací poměr v souladu se standardem IAS 39 za výchozí bod pro rebalancování zajišťovacího poměru u pokračujícího zajišťovacího vztahu. Jakýkoli zisk nebo ztráta plynoucí z takového rebalancování se uzná do hospodářského výsledku.

- 7.2.26 Jako výjimku od prospektivního použití požadavků zajišťovacího účetnictví uvedených v tomto standardu účetní jednotka:

- a) musí použít účtování o časové hodnotě opcí v souladu s odstavcem 6.5.15 zpětně, pokud v souladu se standardem IAS 39 byla za zajišťovací nástroj v zajišťovacím vztahu označena pouze změna vnitřní hodnoty opce. Toto zpětné použití se vztahuje pouze na ty zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku nejzazšího srovnávacího období nebo které byly jako zajišťovací vztahy nastaveny později;
- b) může použít účtování o forwardovém prvku forwardových smluv v souladu s odstavcem 6.5.16 zpětně, pokud v souladu se standardem IAS 39 byla jako zajišťovací nástroj v zajišťovacím vztahu určena pouze změna spotového prvku forwardové smlouvy. Toto zpětné použití se vztahuje pouze na ty zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku nejzazšího srovnávacího období nebo které byly jako zajišťovací vztahy nastaveny později; Pokud se navíc účetní jednotka rozhodne používat toto

účtování zpětně, musí být použito na všechny zajišťovací vztahy, které pro tuto volbu jsou způsobilé (tj. při přechodu nelze tuto volbu použít pouze pro některé zajišťovací vztahy). Účtování o měnovém bazickém rozpětí (*basis spread*) (viz odstavec 6.5.16) může být použito zpětně pro ty zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku nejzazšího srovnávacího období nebo které byly jako zajišťovací vztahy nastaveny později;

- c) musí použít zpětně požadavek odstavce 6.5.6, že nedošlo k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, pokud:
 - i) v důsledku právních předpisů nebo zavedení právních předpisů se strany zajišťovacího nástroje dohodly, že jejich původní protistranu nahradí jedna nebo více protistran provádějících clearing, které se stanou novými protistranami všech stran, a
 - ii) případné další změny zajišťovacího nástroje se omezují na změny nezbytné k realizaci takového nahrazení protistrany;
- d) retroaktivně použije požadavky oddílu 6.8. Toto retroaktivní použití se vztahuje pouze na zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka prvotně použije tyto požadavky, nebo byly určeny poté, a na zůstatek z oceňovacích rozdílů ze zajištění peněžních toků, která existovala na začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka tyto požadavky prvotně použije.

Účetní jednotky, které již dříve používaly standard IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) nebo IFRS 9 (2013)

- 7.2.27 Účetní jednotka musí použít přechodné požadavky uvedené v odstavcích 7.2.1–7.2.26 k příslušnému datu prvotní aplikace. Všechna přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 7.2.3–7.2.14A a 7.2.17–7.2.26 musí účetní jednotka použít pouze jednou (tj. pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití standardu IFRS 9 tak, že nastane více než jedno datum prvotní aplikace, nemůže uplatnit žádné z těchto ustanovení znovu, pokud byla již použita k dřívějšímu datu). (Viz také odstavce 7.2.2 a 7.3.2.)
- 7.2.28 Účetní jednotka, která již dříve používala standard IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) nebo IFRS 9 (2013) a následně používá tento standard:
 - a) musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud toto určení bylo dříve učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití tohoto standardu tato podmínka již není naplněna;
 - b) může určit finanční aktivum jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud by toto určení dříve nenaplněvalo podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití tohoto standardu je nyní tato podmínka naplněna;
 - c) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud toto určení bylo dříve provedeno v souladu s podmínkou stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití tohoto standardu tato podmínka již není naplněna;
 - d) může určit finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud by toto určení dříve nenaplněvalo podmínku stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití tohoto standardu je nyní tato podmínka naplněna.

Takové určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace tohoto standardu. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

Přechodná ustanovení pro prvek předčasného splacení s negativní kompenzací

- 7.2.29 Účetní jednotka použije pravidla pro *prvek předčasného splacení s negativní kompenzací* (Změny IFRS 9) retrospektivně v souladu se standardem IAS 8, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 7.2.30 až 7.2.34.
- 7.2.30 Účetní jednotka, která poprvé použije tyto změny v době, kdy poprvé použije tento standard, použije namísto odstavců 7.2.31 až 7.2.34 odstavce 7.2.1 až 7.2.28.
- 7.2.31 Účetní jednotka, která poprvé použije tyto změny poté, co již použila tento standard, použije odstavce 7.2.32 až 7.2.34. Účetní jednotka musí rovněž použít ostatní přechodné požadavky tohoto standardu nezbytné pro uplatnění těchto změn. Za tímto účelem se odkazy na datum prvotního použití považují za odkaz na počátek vykazovaného období, v němž účetní jednotka tyto změny poprvé použije (datum prvotního použití těchto změn).
- 7.2.32 Pokud jde o určení finančního aktiva nebo finančního závazku jako aktiva nebo závazku oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, účetní jednotka:
 - a) musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako aktiva oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud toto určení bylo učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití těchto změn daná podmínka již není splněna;

- b) může určit finanční aktivum za oceňované reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud by toto určení dříve nenaplněovalo podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití těchto změn je nyní tato podmínka splněna;
- c) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako závazku oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud toto určení bylo učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití těchto změn daná podmínka již není splněna, a
- d) může určit finanční závazek za oceňovaný reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud by toto určení dříve nenaplněovalo podmínku stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití těchto změn je nyní tato podmínka splněna.

Uvedené určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotního použití těchto změn. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.33 Účetní jednotka není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze a jedině tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí a údaje v přepracované účetní závěrce odrážejí všechny požadavky tohoto standardu. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, musí uznat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

7.2.34 Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv a finančních závazků, které byly změnami dotčeny, k datu prvotního použití následující informace:

- a) předchozí kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou bezprostředně před použitím těchto změn;
- b) novou kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou po použití těchto změn;
- c) účetní hodnotu jakýchkoli finančních aktiv a finančních závazků ve výkazu o finanční pozici, které byly dříve určeny za oceňované reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, avšak již takto určeny nejsou, a
- d) důvody pro určení nebo zrušení určení finančních aktiv nebo finančních závazků jako aktiv nebo závazků oceněných reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku.

Přechodné období pro roční zdokonalení standardů IFRS

7.2.35 Účetní jednotka použije *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* na finanční závazky, které jsou změněny nebo směněny na začátku ročního účetního období, v němž účetní jednotka poprvé použije změnu, nebo po něm.

Přechod na IFRS 17 ve znění z června 2020

7.2.36 Účetní jednotka uplatní změny IFRS 9 provedené IFRS 17 ve znění z června 2020 retrospektivně v souladu s IAS 8 s výjimkami uvedenými v odstavcích 7.2.37–7.2.42.

7.2.37 Účetní jednotka, která poprvé použije IFRS 17 ve znění z června 2020 v době, kdy poprvé použije tento standard, použije namísto odstavců 7.2.38 až 7.2.42 odstavce 7.2.1 až 7.2.28.

7.2.38 Účetní jednotka, která poprvé použije IFRS 17 ve znění z června 2020 poté, co poprvé použije tento standard, použije odstavce 7.2.39–7.2.42. Účetní jednotka musí rovněž použít ostatní přechodné požadavky tohoto standardu nezbytné pro uplatnění těchto změn. Za tímto účelem se odkazy na datum prvotního použití považují za odkaz na počátek vykazovaného období, v němž účetní jednotka tyto změny poprvé použije (datum prvotního použití těchto změn).

7.2.39 Pokud jde o určení finančního závazku oceněného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, účetní jednotka:

- a) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako závazku oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud toto určení bylo učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití těchto změn daná podmínka již není splněna, a
- b) může určit finanční závazek za oceňovaný reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud by toto určení dříve nenaplněovalo podmínku stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití těchto změn je nyní tato podmínka splněna.

Uvedené určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotního použití těchto změn. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.40 Účetní jednotka není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění zpětného

pohledu. Pokud účetní jednotka upravuje údaje za minulá období, musí být v upravených účetních závěrkách zohledněny u dotčených finančních nástrojů všechny požadavky tohoto standardu. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, musí uznat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

- 7.2.41 Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, není účetní jednotka povinna uvádět kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.
- 7.2.42 Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv a finančních závazků, které byly změnami dotčeny, k datu prvotního použití následující informace:
- a) předchozí klasifikaci, včetně případné předchozí kategorie oceňování, a účetní hodnotu stanovenou bezprostředně před použitím těchto změn;
 - b) novou kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou po použití těchto změn;
 - c) účetní hodnotu všech finančních závazků ve výkazu o finanční pozici, které byly dříve určeny za oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, avšak již takto určeny nejsou, a
 - d) důvody pro případné určení nebo zrušení určení finančních závazků jako závazků oceněných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.

Přechodná ustanovení pro Reformu referenčních úrokových sazeb – fáze 2

- 7.2.43 Účetní jednotka bude aplikovat *Reformu referenčních úrokových sazeb – fáze 2* retrospektivně v souladu s IAS 8 s výhradou ustanovení odstavců 7.2.44–7.2.46.
- 7.2.44 Účetní jednotka určí nový zajišťovací vztah (např. dle odstavce 6.9.13) pouze prospektivně (tj. účetní jednotka nesmí určit nový zajišťovací vztah v minulých obdobích). Účetní jednotka obnoví ukončený zajišťovací vztah tehdy a pouze tehdy, jestliže jsou splněny tyto podmínky:
- a) účetní jednotka ukončila zajišťovací vztah výhradně kvůli změnám požadovaným reformou referenčních úrokových sazeb a nemusela by bývala tento zajišťovací vztah ukončit, pokud by byly uvedené změny v té době použity, a
 - b) na počátku účetního období, kdy účetní jednotka poprvé použila tyto změny (datum prvotního použití těchto změn), splňoval tento ukončený zajišťovací vztah kritéria způsobilosti pro zajišťovací účetnictví (poté, co účetní jednotka vzala tyto změny v úvahu).
- 7.2.45 Pokud při použití odstavce 7.2.44 účetní jednotka obnoví ukončený zajišťovací vztah, považuje odkazy v odstavcích 6.9.11 a 6.9.12 na den, kdy je alternativní referenční sazba poprvé určena jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika, za odkazy na den prvotního použití těchto změn (tj. období 24 měsíců pro tuto alternativní referenční sazbu určenou jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika začíná dnem prvotního použití těchto změn).
- 7.2.46 Účetní jednotka není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, musí uznat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.
- 7.3 ZRUŠENÍ IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) A IFRS 9 (2013)
- 7.3.1 Tento standard nahrazuje interpretaci IFRIC 9 *Přehodnocení vložených derivátů*. Požadavky vloženými do standardu IFRS 9 v říjnu 2010 došlo k začlenění požadavků dříve uvedených v odstavcích 5 a 7 interpretace IFRIC 9. V rámci následné změny byly do standardu IFRS 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví* začleněny požadavky dříve uvedené v odstavci 8 standardu IFRIC 9.
- 7.3.2 Tento standard nahrazuje standardy IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) a IFRS 9 (2013). Avšak pro roční období předcházející 1. lednu 2018 se účetní jednotka může rozhodnout, že bude používat dřívější verze standardu IFRS 9 namísto použití tohoto standardu právě tehdy, pokud příslušné datum prvotní aplikace touto účetní jednotkou nastane před 1. únorem 2015.

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

dvanáctiměsíční očekávané úvěrové ztráty	Část očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání představující očekávané úvěrové ztráty , jež vznikají v důsledku selhání finančního nástroje, které může nastat během dvanácti měsíců od data vykázání.
naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku	Částka, jíž jsou finanční aktiva nebo finanční závazky oceněny při prvotním uznání, snižená o splátky jistiny a zvýšená nebo snižená – s použitím metody efektivní úrokové míry – o kumulativní amortizaci prémie či diskontu, tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti, a u finančních aktiv upravená o případnou opravnou položku .
smluvní aktiva	Ta práva, která jsou vymezena ve standardu IFRS 15 <i>Výnosy ze smluv se zákazníky</i> a která jsou účtována v souladu s tímto standardem pro účely uznání a ocenění zisků nebo ztrát ze znehodnocení.
úvěrově znehodnocené finanční aktivum	Finanční aktivum je úvěrově znehodnoceno, pokud nastala jedna či více událostí, které mají nepříznivý dopad na odhadované budoucí peněžní toky spojené s daným finančním aktivem. Mezi důkazy o tom, že došlo k úvěrovému znehodnocení finančního aktiva, patří pozorovatelné informace o těchto událostech: a) podstatné finanční problémy emitenta nebo dlužníka; b) porušení smlouvy, např. neplnění závazku nebo nedodržení splatnosti; c) věřitel či věřitelé udělili dlužníkovi z ekonomických či smluvních důvodů souvisejících s finančními obtížemi dlužníka úlevu (úlevy), které by jinak neudělili; d) stává se pravděpodobným zahájení konkurzu či jiná finanční reorganizace dlužníka; e) zánik aktivního trhu pro toto finanční aktivum z důvodu finančních potíží nebo f) nákup nebo vznik finančního aktiva s výraznou slevou, která odráží vzniklé úvěrové ztráty. Někdy může dojít k tomu, že nebude možné určit jednotlivou izolovanou/nespojitou událost – úvěrové znehodnocení finančních aktiv mohlo být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí.
úvěrová ztráta	Rozdíl mezi všemi smluvními peněžními toky splatnými účetní jednotce podle smlouvy a všemi peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává (tj. všechny hotovostní schodky), diskontovaný původní efektivní úrokovou mírou (nebo efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva). Účetní jednotka odhadne peněžní toky na základě posouzení všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce) po

		očekávanou dobu trvání finančního nástroje. Uvažované peněžní toky zahrnují peněžní toky z prodeje drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení, jež jsou nedílnou součástí smluvních podmínek. Předpokládá se, že očekávanou dobu trvání finančního nástroje lze spolehlivě odhadnout. Avšak ve výjimečných případech, kdy není možné očekávanou dobu trvání finančního nástroje spolehlivě odhadnout, použije účetní jednotka zbývajících smluvní dobu trvání finančního nástroje.
efektivní úroková míra upravená o úvěrové riziko		Úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního aktiva na naběhlou hodnotu finančního aktiva, kterým je nakoupené nebo vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum. Při výpočtu efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko účetní jednotka odhadne očekávané peněžní toky na základě uvážení všech smluvních podmínek finančního aktiva (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce) a očekávaných úvěrových ztrát. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz odstavce B5.4.1–B5.4.3), 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 v těch výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo zbývajících dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky za celou dobu smluvního trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).
vynětí, vyjmutí		Odúčtování dříve uznaného finančního aktiva nebo finančního závazku z výkazu o finanční pozici účetní jednotky.
derivát		Finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti tohoto standardu a vyznačující se všemi třemi níže uvedenými znaky: a) jeho hodnota se mění v závislosti na změně dané úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či úvěrového indexu nebo jiné proměnné (někdy nazývané „podkladová proměnná“). Pokud tato proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran; b) nevyžaduje žádnou čistou počáteční investici nebo vyžaduje čistou počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek; c) bude vypořádán v budoucnosti.
dividendy		Rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.
metoda efektivní úrokové míry		Metoda, která je použita při výpočtu naběhlé hodnoty finančního aktiva nebo finančního

	závazku a při alokaci a uznání úrokového výnosu nebo úrokového nákladu do hospodářského výsledku za dané období.
efektivní úroková míra	Úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního aktiva nebo finančního závazku na hrubou účetní hodnotu finančního aktiva nebo na naběhlou hodnotu finančního závazku. Při výpočtu efektivní úrokové míry musí účetní jednotka odhadnout očekávané peněžní toky s uvažáním všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu očekávané 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 odstavce B5.4.1–B5.4.3), 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 v těch 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 za celou dobu smluvního trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).
očekávané úvěrové ztráty	Vážený průměr úvěrových ztrát, kde vahami jsou příslušná rizika neplnění závazků.
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 závazek oceněný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku	Finanční závazek, který splňuje jednu z níže uvedených podmínek: - splňuje definici finančního závazku určeného k obchodování; - účetní jednotka jej při prvotním uznání označí jako nástroj v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 4.2.2 nebo 4.3.5; - při prvotním uznání nebo následně je označen jako nástroj v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 6.7.1.
závazný příslib	Závazná dohoda o směně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu datu (datům) v budoucnosti.
očekávaná transakce	Nezávazná, ale očekávaná budoucí transakce.
hrubá účetní hodnota finančního aktiva	Naběhlá hodnota finančního aktiva před úpravou o případnou opravnou položku.
zajišťovací poměr	Vztah mezi množstvím zajišťovacího nástroje a množstvím zajištěné položky z hlediska jejich poměrných vah.
určený k obchodování	Finanční aktivum nebo finanční závazek, které:

	a) byly pořízeny nebo vznikly v zásadě za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti; b) při prvotním uznání jsou součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny a u kterých je v poslední době doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk; c) jsou derivátem (kromě derivátu, který je smlouvou o finanční záruce nebo plní funkci efektivního zajišťovacího nástroje).
zisk nebo ztráta ze znehodnocení	Zisky nebo ztráty, které jsou uznány do hospodářského výsledku podle odstavce 5.5.8 a které vznikají použitím požadavků týkajících se znehodnocení hodnoty uvedených v oddíle 5.5.
očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání	Očekávané úvěrové ztráty , jež vznikají v důsledku všech možných nedodržení závazků během očekávané doby trvání finančního nástroje.
opravná položka	Opravná položka na očekávané úvěrové ztráty z finančních aktiv oceněných podle odstavce 4.1.2, pohledávek vyplývajících z leasingu a smluvních aktiv , kumulovaných znehodnocení finančních aktiv oceněných podle odstavce 4.1.2A a rezervy na očekávané úvěrové ztráty z úvěrových příslibů a smluv o finančních zárukách .
zisk nebo ztráta z modifikace	Částka vyplývající z úpravy hrubé účetní hodnoty finančního aktiva , která má odrážet nově sjednané nebo modifikované smluvní peněžní toky. Účetní jednotka vypočítá novou hrubou účetní hodnotu finančního aktiva jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních výdajů nebo příjmů po očekávanou dobu trvání nově sjednaného nebo modifikovaného finančního aktiva diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou finančního aktiva (nebo původní efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva) nebo případně revidovanou efektivní úrokovou mírou vypočtenou podle odstavce 6.5.10. Při odhadování očekávaných peněžních toků z finančního aktiva musí účetní jednotka uvažovat všechny smluvní podmínky finančního aktiva (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu očekávané úvěrové ztráty , ledaže jde o nakoupené nebo vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum , v takovém případě účetní jednotka uvažuje i očekávané provozní úvěrové ztráty, které byly zváženy při výpočtu původní efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko .
po splatnosti	Finanční aktivum je po splatnosti, jestliže protistrana neprovedla platbu k datu, kdy byla daná platba na základě smlouvy splatná.
nakoupené nebo vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum	Nakoupené nebo vzniklé finanční aktivum nebo aktiva, úvěrově znehodnocená při prvotním uznání.
den reklasifikace	První den prvního účetního období po změně obchodního modelu, v jejímž důsledku účetní jednotka reklasifikovala finanční aktiva.
spotový nákup nebo prodej	Koupě nebo prodej finančního aktiva podle smlouvy, jejíž podmínky vyžadují dodání aktiva

ve lhůtě stanovené obecně právní úpravou nebo konvencemi daného trhu.

transakční náklady

Přírůstkové náklady, které přímo souvisejí s nabytím, vydáním nebo vyřazením finančního aktiva nebo závazku (viz odstavec B5.4.8). Přírůstkový náklad je takový náklad, který by nevznikl, pokud by účetní jednotka nenabyla či nepozbyla finančního nástroje nebo by jej nevydala.

Následující pojmy jsou definovány v bodě 11 IAS 32, v dodatku A IFRS 7, dodatku A IFRS 13 nebo dodatku A IFRS 15 a v tomto standardu se používají ve významech definovaných v IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 nebo IFRS 15:

- a) úvěrové riziko¹;
- b) kapitálový nástroj;
- c) reálná hodnota;
- d) finanční aktivum;
- e) finanční nástroj;
- f) finanční závazek;
- g) transakční cena.

¹ Tento pojem (ve smyslu definice uvedené v IFRS 7) se používá v požadavcích na uvádění účinků změn úvěrového rizika na závazky označené jako vykazované v reálné hodnotě do hospodářského výsledku (viz odstavec 5.7.7).

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI (KAPITOLA 2)

- B2.1 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 17 *Pojistné smlouvy*, patří do působnosti tohoto standardu.
- B2.2 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 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.
- B2.3 V některých případech účetní jednotka strategicky investuje do kapitálových nástrojů emitovaných jinou účetní jednotkou, aby s touto účetní jednotkou navázala nebo udržela dlouhodobý podnikatelský vztah. Zda je ekvivalenční metoda účtování vhodná pro takovou investici, rozhodne investor nebo společník společného podniku na základě standardu IAS 28 *Investice do přidružených podniků*.
- B2.4 Tento standard se použije pro finanční aktiva a finanční závazky pojistitelů s výjimkou práv a závazků, které jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyloučeny ustanovením odst. 2.1 písm. e), protože vznikají ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17.
- B2.5 Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, může se jednat například o finanční záruku, nějaký typ akreditivu, 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. 2.1 písm. e)):
- a) I když smlouva o finanční záruce splňuje definici pojistné smlouvy podle IFRS 17 (viz odst. 7 písm. e) IFRS 17), je-li přenesené riziko podstatné, bude o ní ručitel účtovat v souladu s tímto standardem. Každopádně, pokud výstavce 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 o finančních zárukách tento standard nebo IFRS 17. Podle odstavce 5.1.1 tohoto standardu se smlouva o finanční záruce prvotně uzná 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 zaúčtována v reálné hodnotě do hospodářského výsledku nebo pokud neplatí odstavce 3.2.15–3.2.23 a B3.2.12–B3.2.17 (jestliže převod finančního aktiva nespĺňuje podmínky pro vynětí nebo se uplatní metoda přetrvávající angažovanosti), výstavce ji ocení:
 - i) částkou určenou podle oddílu 5.5 nebo
 - ii) částkou prvotně uznanou, sníženou o případnou kumulativní částku příjmů uznaných podle zásad IFRS 15 (viz odst. 4.2.1 písm. c)), je-li vyšší;
 - 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 aktiva, jež je předmětem záruky 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 17. Takové záruky jsou deriváty a výstavce pro ně použije tento standard;
 - c) pokud byla smlouva o finanční záruce vydána v souvislosti s prodejem zboží, výstavce použije při určení okamžiku uznání výnosu ze záruky a z prodeje zboží IFRS 15.
- B2.6 Tvzení, že výstavce eviduje smlouvy jako pojistné, obvykle vyplynou z komunikace výstavce se zákazníky a regulátory, ze smluv, obchodní dokumentace a účetních závěrek. Pojistné smlouvy jsou navíc obvykle předmětem účetních požadavků, které jsou vzdálené od požadavků na jiné typy operací, jakými jsou smlouvy vydané bankami nebo obchodními organizacemi. V takových případech účetní závěrka výstavce většinou obsahuje sdělení, že výstavce použil takové účetní požadavky.

UZNÁNÍ A VYNĚTÍ (KAPITOLA 3)

Prvotní uznání (oddíl 3.1)

- B3.1.1 Na základě zásady vymezené v odstavci 3.1.1 účetní jednotka uzná všechna svá smluvní práva a povinnosti z derivátů ve výkazu o finanční pozici samostatně jako aktiva a závazky, kromě derivátů, které neumožňují, aby převod finančních aktiv byl vykazován jako prodej (viz odstavec B3.2.14). Pokud převod finančního aktiva nespĺňuje podmínky pro vynětí, pak přejímající převedené aktivum neuzná jako své aktivum (viz odstavec B3.2.15).

B3.1.2 Níže uvádíme některé příklady uplatnění zásady vymezené v odstavci 3.1.1:

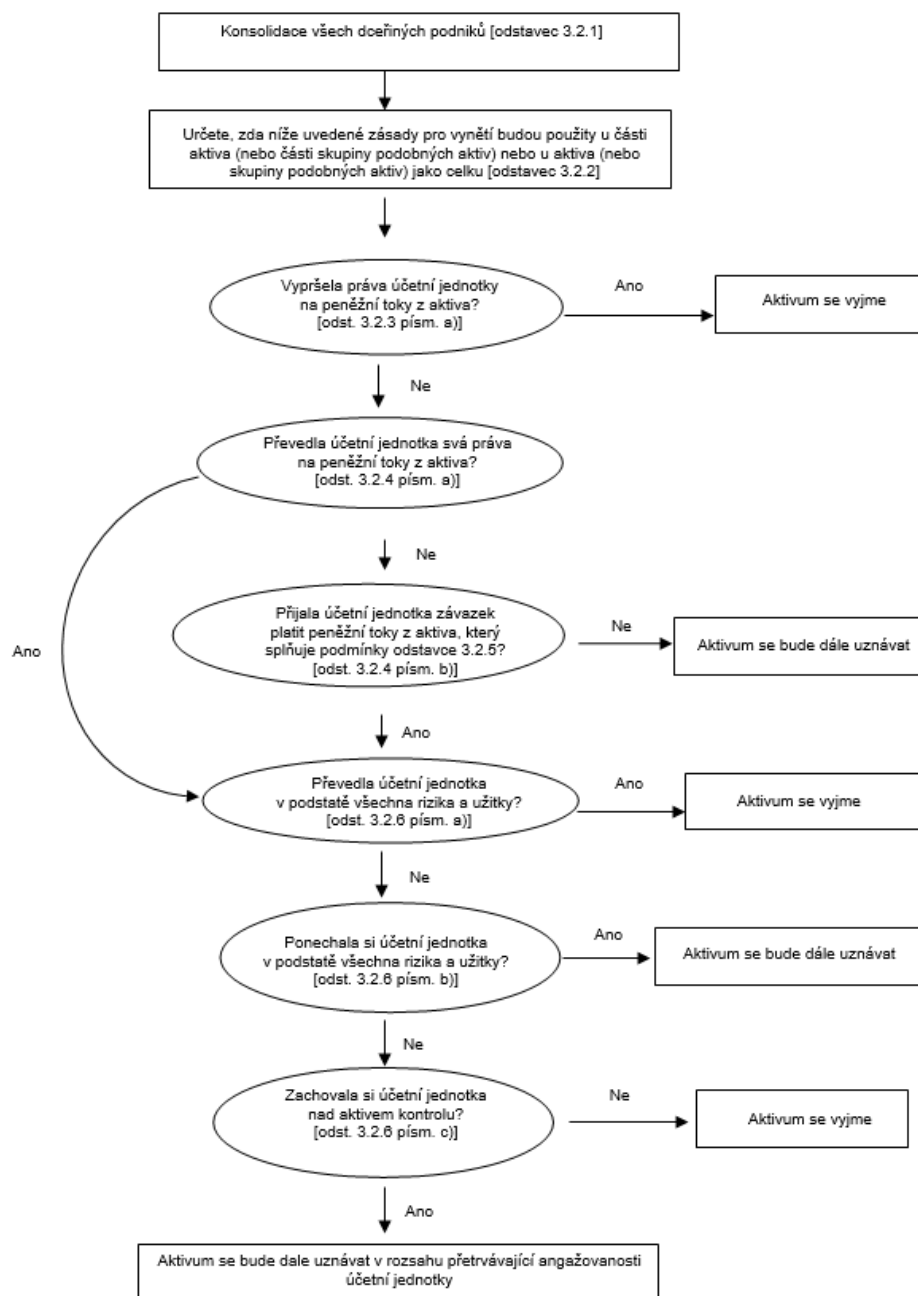
- a) nepodmíněné pohledávky a závazky se uznají jako aktiva a závazky, pokud se účetní jednotka stala smluvní stranou a pokud v důsledku toho má právní nárok obdržet nebo právní závazek zaplatit hotovost;
- b) aktiva, která si účetní jednotka pořídí, a závazky, které jí vzniknou jako důsledek závazného příslibu koupit nebo prodat zboží nebo služby, se běžně neuznávají, dokud alespoň jedna ze smluvních stran neposkytla plnění. Například účetní jednotka, která přijala závaznou objednávku, neuznává většinou aktivum (a účetní jednotka, která objednávku zadala, neuznává závazek) 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 2.4-2.7, jeho čistá reálná hodnota je uznána jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku (viz odstavec B4.1.30 písm. c)). Pokud navíc dříve neuznatý závazný příslib plní funkci zajištěné položky při zajišťování reálné hodnoty, jakákoliv změna v čisté reálné hodnotě, kterou lze přičíst zajišťovanému riziku, je uznána jako aktivum nebo závazek na počátku zajišťovacího vztahu (viz odst. 6.5.8 písm. b) a odstavec 6.5.9));
- c) forwardová smlouva, která patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavec 2.1), je uznána jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku, a nikoli v den vypořádání závazku. Pokud se účetní jednotka stane stranou forwardové smlouvy, reálné hodnoty práv a povinností se často sobě rovnají, takže čistá reálná hodnota forwardu je nulová. Pokud čistá reálná hodnota práv a povinností není nulová, pak je smlouva uznána jako aktivum nebo závazek;
- d) opční smlouvy, které patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavec 2.1), jsou uznány 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.

Spotový nákup nebo prodej finančních aktiv

- B3.1.3 Jak je popsáno v odstavcích B3.1.5 a B3.1.6, spotový nákup nebo prodej finančních aktiv se uznává k datu sjednání obchodu nebo k datu vypořádání obchodu. Účetní jednotka aplikuje stejnou metodu důsledně na všechny koupe a prodeje finančních aktiv, která jsou klasifikována stejným způsobem v souladu s tímto standardem. Pro tyto účely tvoří aktiva, která jsou povinně oceňována reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, samostatnou klasifikaci, odlišnou od aktiv určených jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku účetní jednotkou. Samostatnou klasifikaci navíc tvoří i investice do kapitálových nástrojů účtovaných na základě možnosti uvedené v odstavci 5.7.5.
- B3.1.4 Smlouva, která vyžaduje nebo povoluje vypořádání změny své hodnoty na čistém základě, není spotovým nákupem nebo prodejem. Taková smlouva se mezi datem obchodu a datem vypořádání účtuje jako derivát.
- B3.1.5 Datum sjednání je datem, kdy se účetní jednotka zaváže koupit nebo prodat aktivum. Datum sjednání obchodu je datem a) uznání aktiva, jež má účetní jednotka přijmout, nebo závazku, který má účetní jednotka uhradit, k datu sjednání a b) vynětí prodaného aktiva a uznání zisku nebo ztráty při vyřazení a uznání pohledávky za kupujícím k datu sjednání. Obecně platí, že úrok se u aktiva a souvisejícího závazku akumuluje až od data vypořádání, kdy dojde k převodu vlastnických práv.
- B3.1.6 Datum vypořádání je datem, kdy je aktivum dodáno účetní jednotce resp. účetní jednotkou. Datum vypořádání obchodu je datem a) uznání aktiva k datu jeho přijetí účetní jednotkou a b) vynětí aktiva a uznání zisku nebo ztráty při vyřazení k datu, kdy je účetní jednotka dodá. Účtuje-li účetní jednotka o aktivu k datu vypořádání obchodu, bude účtovat i o všech změnách reálné hodnoty aktiva mezi datem sjednání a datem vypořádání obchodu, a to stejným způsobem, jako se podle tohoto standardu účtuje o pořízeném aktivu. To znamená, že u aktiv oceněných naběhlou hodnotou se změna hodnoty neuznává; u finančních aktiv klasifikovaných jako finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou do hospodářského výsledku se změna hodnoty uzná do hospodářského výsledku; u finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A a u investic do kapitálových nástrojů, o kterých se účtuje v souladu s odstavcem 5.7.5, se změna hodnoty uzná do ostatního úplného výsledku.

Vynětí finančních aktiv (oddíl 3.2)

- B3.2.1 Následující vývojový diagram ukazuje, jakým způsobem se postupuje při posuzování toho, zda bude finanční aktivum vyřazeno, 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. 3.2.4 písm. b))

B3.2.2 Situace popsaná v odst. 3.2.4 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 trustem a vydá investorům účastnický podíl na podkladových finančních aktivech, která vlastní a zajišťuje jejich obsluhu. V takovém případě, jsou-li splněny podmínky odstavců 3.2.5 a 3.2.6, splňují finanční aktiva podmínky pro vynětí.

B3.2.3 Pro účely odstavce 3.2.5 může být účetní jednotka například upisovatelem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje dceřiný podnik, jenž získal finanční aktivum a předává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

Posouzení převodu rizik a užitek vyplývajících z vlastnictví (odstavec 3.2.6)

B3.2.4 Příklady, kdy účetní jednotka převedla v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající 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 money“ (tj. opcí, která je tak daleko „mimo peníze“, že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu „v penězích“).

B3.2.5 Příklady, kdy si účetní jednotka ponechala v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví:

- a) operace prodeje a zpětné koupě, kde cena zpětné koupě je pevná cena nebo prodejní cena plus výnos z investice;
- 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 prodejní nebo kupní opcí hluboko „in money“ (tj. opcí, která je tak daleko „v penězích“, že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu „mimo peníze“) a
- e) prodej krátkodobých pohledávek, kterými účetní jednotka garantuje kompenzovat přejímajícímu úvěrové ztráty, u kterých je pravděpodobné, že nastanou.

B3.2.6 Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že v důsledku převodu převedla v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, pak znovu v budoucnosti neuzná převáděné aktivum, pokud je znovu nenabude prostřednictvím nové transakce.

Posouzení převodu kontroly

B3.2.7 Účetní jednotka si neponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud má přejímající 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.

B3.2.8 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 s poskytnutým úvěrem nebo s opcí, která dává přejímajícímu právo zpětné koupě aktiva).

B3.2.9 To, že je nepravděpodobné, že přejímající prodá převáděné aktivum, samo o sobě neznamena, že převádějí si ponechal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud však prodejní opce nebo záruka odrazuje přejímajícího od prodeje převáděného aktiva, pak si převádějí 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 převádějí ponechal kontrolu nad převáděným aktivem.

Převody, které splňují podmínky pro vynětí

B3.2.10 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 3.2.13 jsou reálné hodnoty

obsluhujícího aktiva a úrokové pohledávky používány pro alokaci účetní hodnoty pohledávky mezi část aktiva, která je vyňata, a tu část, která se nadále uznává. Pokud není poplatek za obsluhu úvěrů specifikován nebo se neočekává, že účetní jednotce dostatečně nahradí poskytovanou obsluhu, pak je obsluhující závazek uznán v reálné hodnotě.

- B3.2.11 Při oceňování reálných hodnot části, která bude nadále uznávána, a části, která je vyňata, pro účely odstavce 3.2.13 použije účetní jednotka požadavky týkající se oceňování reálnou hodnotou definované v odstavci 3.2.14 a ve standardu IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*.

Převody, které nesplňují podmínky pro vynětí

- B3.2.12 Následující ustanovení je aplikací zásady popsané v odstavci 3.2.15. Pokud záruka poskytnutá účetní jednotkou na ztráty ze selhání dlužníka u převáděného aktiva zabrání vynětí převáděného aktiva, protože účetní jednotka zadržela v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, pak se převáděné aktivum nepřestává uznávat v celém jeho rozsahu a získané protiplnění je uznáno v závazcích.

Přetrvávající angažovanost v převáděných aktivech

- B3.2.13 Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 3.2.16.

Všechna aktiva

- a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty ze selhání dlužníka převáděného aktiva zamezí vynětí převáděného aktiva ve výši přetrvávající angažovanosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněno nižší z těchto dvou hodnot: i) účetní hodnotou aktiva nebo 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 uznána do hospodářského výsledku, pokud (případně až) je tento závazek splněn (v souladu se zásadami IFRS 15) a účetní hodnota aktiva je snížena o případnou opravnou položku.

A k t i v a o c e ň ě n á n a b ě h l o u h o d n o t o u

- b) Pokud závazek prodejní opce vystavený účetní jednotkou nebo právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezují vynětí převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum naběhlou hodnotou, je příslušný závazek oceněn svou hodnotou (tzn. získaným protiplněním) upravenou o odpis všech rozdílů mezi pořizovacími náklady a hrubou účetní hodnotou převáděného aktiva k datu, kdy opce vyprší. Předpokládejme například, že hrubá účetní hodnota aktiva k datu převodu je 98 MJ a získané protiplnění je 95 MJ. Hrubá účetní 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 uzná do hospodářského výsledku s použitím metody efektivní úrokové míry. Pokud je opce uplatněna, jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou příslušného závazku a realizační cenou opce se uznává do hospodářského výsledku.

A k t i v a o c e ň ě n á r e á l n o u h o d n o t o u

- c) Pokud právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezí vynětí převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum reálnou hodnotou, pak se oceňování aktiva reálnou hodnotou zachová. Příslušný závazek je oceněn 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 ocenění příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota práva kupní opce. Pokud je například reálná hodnota podkladového 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 vynětí 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 podkladového 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 vynětí 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 reálnou hodnotou opcí držených a

vystavených účetní jednotkou. Předpokládejme například, že účetní jednotka převádí finanční aktivum, které je oceněno reálnou hodnotou, zatímco ve stejném okamžiku kupuje opci na nákup s realizační cenou 120 MJ a vystaví prodejní opci s realizační cenou 80 MJ. Předpokládejme také, že reálná hodnota aktiva je k datu jeho převodu 100 MJ. Časové hodnoty prodejní opce, resp. kupní opce jsou 1 MJ, resp. 5 MJ. V tomto případě účetní jednotka uznává aktivum v hodnotě 100 MJ (reálná hodnota aktiva) a závazek v hodnotě 96 MJ $[(100 \text{ MJ} + 1 \text{ MJ}) - 5 \text{ MJ}]$. Takže čistá hodnota aktiva je 4 MJ, což je reálná hodnota účetní jednotkou držených a vystavených opcí.

Veškeré převody

B3.2.14 V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro vynětí, převádějící o smluvních právech a povinnostech souvisejících s převodem neúčtuje 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 uznány dvakrát. Například kupní opce držená převádějícím může zamezit tomu, aby byl převod finančního aktiva zaúčtován jako prodej. V tomto případě není kupní opce uznána zvlášť jako derivátové aktivum.

B3.2.15 V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro vynětí, přejímající převedené aktivum neuzná jako své aktivum. Přejímající vyjme hotovost nebo jiné uhrazené protiplnění a uzná 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 zpětném odkupu), může přejímající ocenit svou pohledávku naběhlou hodnotou, pokud splňuje kritéria uvedená v odstavci 4.1.2.

Příklady

B3.2.16 Následující příklady ilustrují uplatnění zásad vynětí vymezených tímto standardem.

- a) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů.* Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětném odkupu za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus výnos z investice, nebo pokud je zapůjčeno na základě dohody o jeho navrácení převádějícímu, pak není vyňato, protože převádějící si ponechal v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Pokud přejímající získá právo aktivum prodat nebo zastavit, převádějící musí aktivum ve výkazu o finanční pozici reklasifikovat, například jako půjčené aktivum nebo pohledávku se zpětným odkupem.
- b) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů – aktiva, která jsou prakticky stejného charakteru.* Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětném odkupu stejného nebo prakticky stejného aktiva za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus výnos z investice, nebo pokud je finanční aktivum zapůjčeno na základě dohody o navrácení stejného nebo prakticky stejného aktiva převádějícímu, pak není vyňato, protože převádějící drží v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.
- c) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů – právo substitute.* Pokud dohoda o zpětném odkupu za pevnou cenu nebo za cenu rovnající se součtu prodejní ceny a výnosu z investice nebo podobná transakce týkající se půjčky cenných papírů dává přejímajícímu právo nahradit aktiva, která jsou v den zpětné koupě podobná a mají stejnou reálnou hodnotu jako převáděné aktivum, pak prodané nebo zapůjčené aktivum na základě zpětného odkupu nebo půjčky cenných papírů není vyňato, protože převádějící drží v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.
- d) *Předkupní právo na zpětný odkup aktiva za reálnou hodnotu.* Pokud účetní jednotka prodá finanční aktivum a ponechá si pouze předkupní právo na zpětný odkup převáděného aktiva za reálnou hodnotu, v okamžiku, kdy je přejímající prodá, účetní jednotka vyjme aktivum, protože převedla v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.
- e) *„Wash sale“.* Zpětný odkup finančního aktiva krátce po jeho prodeji je někdy nazýván „wash sale“. Takový zpětný odkup nevylučuje vynětí za předpokladu, že původní transakce splnila podmínky pro vynětí. Pokud však dohoda o prodeji finančního aktiva vejde v platnost ve stejnou dobu jako dohoda o zpětném odkupu tohoto aktiva za pevnou cenu nebo prodejní cenu plus výnos z investice, pak se aktivum nevyjme.
- f) *Prodejní opce 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 podmínky pro vynětí, protože převádějící drží v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Stejně tak pokud může být finanční aktivum zpětně prodáno přejímajícímu uplatněním prodejní opce a prodejní opce je hluboko v penězích, převod nesplňuje podmínky pro vynětí, protože převádějící drží v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.
- g) *Prodejní opce a kupní opce, které jsou hluboko mimo peníze.* Finanční aktivum, které je převáděným předmětem jen vzhledem k prodejní opci hluboce mimo peníze držené přejímajícím nebo vzhledem k nákupní opci hluboce mimo peníze držené převádějícím, je vyňato. Dochází k tomu proto, že převádějící převedl v podstatě všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví.
- h) *Běžně dostupná aktiva podléhající kupní opci, která není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze.* Pokud účetní jednotka vlastní opci na nákup aktiva, které je snadno dostupné na trhu, a opce

není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze, pak aktivum je vyňato. Dochází k tomu proto, že účetní jednotka i) ani nezadržela, ani nepřevedla v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví a ii) neponechala si kontrolu. Pokud však aktivum není snadno dostupné na trhu, vynětí je vyloučeno do výše hodnoty aktiva podléhajícího 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 v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, a to vzhledem k vystavené prodejní opci. Účetní jednotka si zachová kontrolu nad aktivem, pokud je prodejní opce dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva. V takovém případě se aktivum nepřestává uznávat v rozsahu přetrvávající angažovanosti převádějícího (viz odstavec B3.2.9). Pokud prodejní opce není dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva, účetní jednotka kontrolu nad aktivem převedla. V takovém případě je aktivum vyňato.
- j) *Aktiva s prodejní opcí nebo s kupní opcí nebo s dohodou o budoucím zpětném odkupu.* Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum s prodejní opcí, s kupní opcí nebo s dohodou o budoucím zpětném odkupu a realizační cena opce, resp. cena zpětného odkupu, se rovná reálné hodnotě finančního aktiva v době zpětného odkupu, bude takové aktivum vyňato, protože došlo k převodu v podstatě všech rizik a užitků vyplývajících z vlastnictví.
- k) *Kupní opce na nákup nebo prodejní opce vypořádaná v hotovosti.* Pokud účetní jednotka převádí finanční aktivum s prodejní opcí, kupní opcí nebo s dohodou o budoucím zpětném odkupu, které budou vypořádány čistě v hotovosti, musí posoudit, zda si ponechala, nebo zda převedla v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Pokud si účetní jednotka ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, posoudí, zda si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem. To, že je prodejní opce nebo kupní opce, případně dohoda o budoucím zpětném odkupu, vypořádaná čistě v hotovosti, automaticky neznamená, že účetní jednotka kontrolu převedla (viz odstavec B3.2.9 a písmena g), h) a i) výše).
- l) *Práva zpětného odkupu („removal of accounts“).* Ustanovení „removal of accounts“ je opcí nepodmíněného zpětného odkupu, 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 v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, pak opce brání vynětí pouze té části aktiva, která podléhá zpětnému odkupu (za předpokladu, že přejímající nemůže aktivum prodat). Pokud například účetní hodnota a výnosy z převodu poskytnutých úvěrů jsou 100 000 MJ, přičemž každý jednotlivý úvěr lze koupit zpět, ale souhrnná hodnota úvěrů koupených zpět nesmí přesáhnout 10 000 MJ, pak podmínky pro vynětí splňují úvěry ve výši 90 000 MJ.
- m) *„Clean-up call“ opce na prodej zbytku.* Účetní jednotka, kterou může být i převádějící a jež zajišťuje obsluhu převedených aktiv, může mít „clean-up call“ opci na prodej zbytku. 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 v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, a pokud přejímající nemůže aktivum prodat, opce brání vynětí 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 v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, aktivum se nadále uznává v celém svém rozsahu. Pokud si účetní jednotka ponechá některá, ale ne v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví a ponechá si kontrolu, vyjmout 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 podkladového aktiva postoupeny zpět účetní jednotce směnou za pevnou nebo pohyblivou platbu a všechna zvýšení nebo poklesy reálné hodnoty daného aktiva ponese účetní jednotka. V tomto případě je vynětí 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 pohyblivé úrokové míry založené na pomyslné hodnotě, která je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva. Úrokový swap nevylučuje vynětí převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny platbami z převáděného aktiva.
- q) *Amortizované 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 amortizovaného úrokového swapu, z jehož pomyslné hodnoty bude přejímající inkasovat částky s pevnou úrokovou

mírou a hradit částky s pohyblivou úrokovou mírou. Pokud se pomyslná 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 uznávání celého převáděného aktiva, nebo v uznávání do výše své přetrvávající angažovanosti. Pokud naopak odpis pomyslné 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 nevyvolá výměnu převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny úrokovými platbami z převáděného aktiva a swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá jiná podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva.

- r) *Odpis.* Účetní jednotka nemá žádná rozumná očekávání, že smluvní peněžní toky z finančního aktiva jako celku nebo z jeho části získá zpět.

B3.2.17 Tento odstavec znázorňuje využití přístupu přetrvávající angažovanosti, má-li účetní jednotka přetrvávající angažovanost v části finančního aktiva.

Předpokládejme, že účetní jednotka má portfolio úvěrů s možností předčasného splacení, jejichž kupon a efektivní úroková míra je 10 % a jejichž jistinná a naběhlá 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, na 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 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 reálná hodnota zbytkového úroku ve výši 0,5 procenta je 40 MJ.

Účetní jednotka určí, že některá podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převedla (například podstatné riziko předčasného splacení), ale také že si některá podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví ponechala (vzhledem ke svému podřízenému podílu) a že si ponechala kontrolu. Proto účetní jednotka uplatňuje přístup přetrvávající angažovanosti.

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 90 % převedené části a 10 % zadržené části nejsou k datu převodu dostupné, účetní jednotka rozdělí účetní hodnotu aktiva v souladu s odstavcem 3.2.14 IFRS 9 následovně:

	Reálná hodnota	Procentuální podíl	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 uzná přetrvávající angažovanost, která vyplývá z podřízení zadrženého podílu. Účetní jednotka tudíž uzná 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 dát	Dal
Původní aktivum	—	9,000
Aktivum uznané k podřízení nebo zbytkový podíl	1,000	—
Aktivum k přijatému protiplnění ve formě zbytkového úroku	40	—
Hospodářský výsledek (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. rozdělené pořizovací náklady zadržené části, a z 1 040 MJ, což je dodatečná přetrvávající angažovanost účetní jednotky vyplývající z podřízení zadržného podílu za úvěrové ztráty (což zahrnuje zbytkový úrok v hodnotě 40 MJ).

V dalších účetních obdobích účetní jednotka uznává přijaté protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva (65 MJ) na bázi časového rozlišení, akumuluje úrok z uznaného aktiva s použitím metody efektivní úrokové míry a uznává každou ztrátu ze znehodnocení uznaných aktiv. Jak se o ztrátě ze znehodnocení úvěrového aktiva účtuje, si můžeme ukázat na následujícím příkladu: předpokládejme, že v následujícím roce vznikne ztráta ze znehodnocení podkladových úvěrů ve výši 300 MJ. Účetní jednotka sníží uznané aktivum o 600 MJ (300 MJ se vztahuje k zadržnému podílu a 300 MJ k dodatečné přetrvávající angažovanosti, která vzniká z podřízení zadržného podílu z důvodu ztrát ze znehodnocení) a uznaný závazek sníží o 300 MJ. Čistým výsledkem je zaúčtování částky 300 MJ, která představuje ztrátu ze znehodnocení, do nákladů.

Vynětí finančních závazků (oddíl 3.3)

- B3.3.1 Finanční závazek (nebo jeho část) zaniká, pokud dlužník:
- splní svůj závazek (nebo jeho část) tím, že věřiteli uhradí, obvykle hotovostí, jiným finančním aktivem, zbožím nebo službami, nebo
 - 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.)
- B3.3.2 Pokud emitent dluhového nástroje zpětně tento nástroj koupí, dluh zaniká i přesto, že emitent provozuje trh s tímto nástrojem, nebo že jej zamýšlí v blízké budoucnosti opět prodat.
- B3.3.3 Pokud dlužník není svého závazku právně zproštěn, úhrada třetí straně, včetně svěřenské správy (někdy označovaná jako „v podstatě anulování“) sama o sobě nezbavuje dlužníka jeho primárního závazku vůči věřiteli.
- B3.3.4 Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek, a oznámí svému věřiteli, že třetí strana převzala jeho dlužný závazek, nevyjme dlužník tento dlužný závazek, dokud není splněna podmínka v odst. B3.3.1 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, uzná nový dluhový závazek vůči třetí straně.
- B3.3.5 Přestože je dlužník svého závazku právně zproštěn, ať již na základě výsledků soudního řízení nebo z rozhodnutí věřitele, a má to za následek vynětí závazku, může účetní jednotka uznat nový závazek, pokud nejsou splněna kritéria vynětí převáděných finančních aktiv v odstavcích 3.2.1–3.2.23. Pokud tato kritéria nejsou splněna, převáděná aktiva nejsou vyňata a účetní jednotka v souvislosti s nimi uznává nový závazek.
- B3.3.6 Pro účely odstavce 3.3.2 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. Při stanovení těchto uhrazených poplatků snížených o veškeré přijaté poplatky zahrnuje dlužník pouze poplatky, které byly zaplacený nebo přijaty mezi dlužníkem a věřitelem, včetně poplatků uhrazených nebo přijatých dlužníkem nebo věřitelem jménem druhé strany.
- B3.3.6A 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 uznají k datu zániku do výnosů nebo 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 zbývajícím dobu trvání modifikovaného závazku.
- B3.3.7 V některých případech může věřitel zprostit dlužníka jeho současných 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:
- uznává nový finanční závazek rovnající se reálné hodnotě závazku dlužníka vyplývajícího ze záruky a
 - uznává 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.

KLASIFIKACE (KAPITOLA 4)

Klasifikace finančních aktiv (oddíl 4.1)

Obchodní model účetní jednotky pro řízení finančních aktiv

- B4.1.1 Ustanovení odst. 4.1.1 písm. a) vyžaduje, aby účetní jednotka klasifikovala finanční aktiva na základě obchodního modelu účetní jednotky pro řízení finančních aktiv, neuplatní-li se odstavec 4.1.5. Účetní jednotka posoudí, zda její finanční aktiva splňují podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo podmínku v odst. 4.1.2A písm. a) na základě obchodního modelu stanoveného klíčovým vedením účetní jednotky (jak je definuje IAS 24 *Zveřejnění správných stran*).
- B4.1.2 Obchodní model účetní jednotky je stanoven na úrovni, která odráží způsob společného řízení skupin finančních aktiv za účelem dosažení určitého obchodního cíle. Obchodní model účetní jednotky nezávisí na záměrech vedení s jednotlivým nástrojem. Tato podmínka tudíž nepředstavuje přístup ke klasifikaci podle nástrojů jednotlivě a měla by být stanovena na vyšší úrovni agregace. Jedna účetní jednotka však může při řízení svých finančních nástrojů používat více než jeden obchodní model. Klasifikace proto nemusí být stanovena na úrovni vykazující účetní jednotky. Účetní jednotka může například vlastnit portfolio investic, které řídí za účelem inkasa smluvních peněžních toků, a další portfolio investic, které řídí za účelem obchodování s cílem realizovat změny reálné hodnoty. V některých případech může být rovněž vhodné rozdělit portfolio finančních aktiv do subportfolií s cílem zohlednit úroveň, na které daná účetní jednotka tato finanční aktiva řídí. Může tomu tak být například v případě, že účetní jednotka vytvoří nebo koupí portfolio hypotečních úvěrů a některé z těchto úvěrů řídí za účelem inkasa smluvních peněžních toků, zatímco zbývající úvěry řídí za účelem jejich prodeje.
- B4.1.2A Obchodní model účetní jednotky se vztahuje k tomu, jak účetní jednotka řídí svá finanční aktiva s cílem vytvářet peněžní toky. To znamená, že obchodní model účetní jednotky určuje, zda peněžní toky vyplývají z inkasa smluvních peněžních toků, prodeje finančních aktiv nebo z obojího. Proto se toto posuzování neprovádí na základě scénářů, u nichž účetní jednotka rozumně neočekává, že nastanou, jako například tzv. „nejhorší scénář“ nebo „zátěžový scénář“. Pokud například účetní jednotka očekává, že prodá určité portfolio finančních aktiv pouze v případě, že nastane zátěžový scénář, neovlivní tento scénář způsob, jakým bude tato účetní jednotka posuzovat obchodní model pro daná aktiva, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že tento scénář nenastane. Jestliže jsou peněžní toky realizovány způsobem, který se liší od očekávání účetní jednotky ke dni, kdy daný obchodní model posuzovala (například pokud účetní jednotka prodá více nebo méně finančních aktiv, než při klasifikaci těchto aktiv očekávala), nevzniká v důsledku této skutečnosti v účetní závěrce účetní jednotky chyba minulých období (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*), ani se nemění klasifikace zbývajících finančních aktiv držených v tomto obchodním modelu, tj. ta aktiva, která účetní jednotka uznala v minulých obdobích a stále je drží, pokud účetní jednotka vzala v úvahu všechny relevantní informace, které byly k dispozici v okamžiku, kdy prováděla posouzení obchodního modelu. Nicméně když účetní jednotka posuzuje obchodní model pro nově vzniklá nebo nově nakoupená finanční aktiva, musí vzít v úvahu informace o tom, jak byly peněžní toky realizovány v minulosti spolu se všemi dalšími relevantními informacemi.
- B4.1.2B Obchodní model účetní jednotky pro řízení finančních aktiv je skutečností, a nikoli pouze tvrzením. To je obvykle pozorovatelné prostřednictvím činností, které účetní jednotka provozuje za účelem dosažení cíle tohoto obchodního modelu. Bude nezbytné, aby účetní jednotka při posuzování svého obchodního modelu pro řízení finančních aktiv používala úsudek, a pro toto posuzování není určující jen jediný faktor nebo činnost. Účetní jednotka namísto toho musí vzít v úvahu všechny relevantní důkazy, které jsou k dispozici k datu posuzování. Tyto relevantní důkazy zahrnují mimo jiné následující údaje:
- a) jak je hodnocena výkonnost obchodního modelu a finančních aktiv držených v rámci tohoto obchodního modelu a jak jsou předkládány klíčovému vedení účetní jednotky;
 - b) rizika, která ovlivňují výkonnost obchodního modelu (a finančních aktiv držených v rámci tohoto obchodního modelu), a zejména způsob, jakým jsou tato rizika řízena, a
 - c) jak jsou odměňováni manažeři podniku (například zda jsou odměny založeny na reálné hodnotě řízených aktiv nebo na inkasovaných smluvních peněžních tocích).

Obchodní model, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků

- B4.1.2C Finanční aktiva držená v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků jsou řízena za účelem realizace peněžních toků prostřednictvím inkasa smluvních plateb po celou dobu životnosti daného nástroje. To znamená, že účetní jednotka řídí aktiva držená v rámci portfolia s cílem inkasovat tyto konkrétní smluvní peněžní toky (nikoli řídit celkové výnosy z portfolia na základě držení a prodeje aktiv). Při určování toho, zda budou peněžní toky realizovány prostřednictvím inkasa smluvních peněžních toků z finančních aktiv, je nutné zohlednit četnost, hodnotu a načasování prodeje v minulých obdobích, důvody pro tyto prodeje a očekávání týkající se budoucí prodejní činnosti. Prodej sám o sobě však obchodní model neurčuje, a proto ho nelze posuzovat izolovaně. Naopak informace o prodeji v minulosti a očekávání ohledně prodeje budoucích představují důkazy týkající se způsobu, jakým účetní jednotka dosahuje stanoveného cíle řízení finančních aktiv, a zejména způsobu realizace peněžních toků. Účetní jednotka musí vzít v úvahu

informace o prodeji v minulosti v kontextu důvodů pro tyto prodeje a podmínek, které existovaly v dané době, v porovnání s podmínkami současnými.

- B4.1.3 Přestože cílem obchodního modelu účetní jednotky může být držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, není nutné, aby účetní jednotka držela všechny tyto nástroje až do splatnosti. Držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků tedy může být obchodním modelem účetní jednotky i v případě, že v budoucnosti dojde k prodeji finančních aktiv nebo se očekává, že k němu dojde.
- B4.1.3A Držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků může být obchodním modelem i v případě, že účetní jednotka finanční aktiva prodá, dojde-li ke zvýšení jejich úvěrového rizika. Aby určila, zda došlo ke zvýšení úvěrového rizika těchto aktiv, vezme účetní jednotka v úvahu přiměřené a doložitelné informace včetně informací o vyhlídkách do budoucna. Bez ohledu na jejich četnost a hodnotu nejsou prodeje v důsledku zvýšení úvěrového rizika v rozporu s obchodním modelem, jehož cílem je držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků vzhledem k tomu, že úvěrová kvalita finančních aktiv je relevantní z hlediska schopnosti účetní jednotky inkasovat smluvní peněžní toky. Nedílnou součástí takového obchodního modelu jsou činnosti v oblasti řízení úvěrového rizika, které jsou zaměřeny na minimalizaci potenciálních úvěrových ztrát v důsledku zhoršení bonity úvěru. Příkladem prodeje, k němuž došlo v důsledku zvýšení úvěrového rizika, je prodej finančního aktiva z toho důvodu, že již nesplňuje úvěrová kritéria uvedená v dokumentovaných investičních pravidlech účetní jednotky. Pokud však taková politika neexistuje, účetní jednotka může prokázat, že k prodeji došlo v důsledku zvýšení úvěrového rizika, i jinými způsoby.
- B4.1.3B Prodeje, k nimž dochází z jiných důvodů, jako například prodeje provedené za účelem řízení koncentrace úvěrového rizika (aniž by došlo ke zvýšení úvěrového rizika těchto aktiv), mohou být rovněž v souladu s obchodním modelem, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Takové prodeje mohou být v souladu zejména s obchodním modelem, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků, pokud nejsou příliš časté (i když jejich hodnota je podstatná), případně pokud jejich hodnota je nepodstatná jak samostatně, tak souhrnně (i když jsou časté). Jestliže je počet prodejů z daného portfolia vyšší než nepříliš častý a hodnota těchto prodejů je vyšší než nepodstatná (jak samostatně, tak souhrnně), je nutné, aby účetní jednotka posoudila, zda a jak jsou tyto prodeje v souladu s cílem inkasovat smluvní peněžní toky. Pro toto posuzování není relevantní, zda je požadavek na prodej finančních aktiv uložený třetí stranou či zda účetní jednotka tuto činnost provádí dle vlastního uvážení. Zvýšení četnosti nebo hodnoty prodejů v určitém období nemusí být nutné v rozporu s cílem držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, jestliže je účetní jednotka schopna vysvětlit důvody těchto prodejů a doložit, proč tyto prodeje neodrážejí změnu obchodního modelu účetní jednotky. Prodeje mohou být navíc v souladu s cílem držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, jestliže jsou provedeny blízko data splatnosti těchto finančních aktiv a výnosy z těchto prodejů se blíží inkasu zbývajících smluvních peněžních toků.
- B4.1.4 V následujících bodech jsou uvedeny příklady toho, kdy může být cílem obchodního modelu účetní jednotky držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Tento seznam příkladů není vyčerpávající. Cílem těchto příkladů rovněž není zabývat se všemi faktory, které mohou být případně relevantní pro hodnocení obchodního modelu účetní jednotky, ani určit relativní význam těchto faktorů.

Příklad	Analýza
Příklad 1 Účetní jednotka drží investice za účelem inkasa jejich smluvních peněžních toků. Potřeby financování účetní jednotky jsou předvídatelné a splatnost jejich finančních aktiv je přiřazena odhadovaným potřebám financování účetní jednotky. Účetní jednotka provádí činnosti v oblasti řízení úvěrového rizika s cílem minimalizovat úvěrové ztráty. V minulosti k prodejem obvykle docházelo v případě, kdy se úvěrové riziko finančních aktiv zvýšilo natolik, že daná aktiva již nesplňovala úvěrová kritéria uvedená v dokumentovaných investičních pravidlech účetní jednotky. Navíc došlo k nepřímým častým prodejem v důsledku neočekávaných finančních potřeb. Zprávy klíčovému vedení se zaměřují na úvěrovou kvalitu finančních aktiv a na smluvní návratnost. Účetní jednotka	Ačkoliv účetní jednotka bere v úvahu kromě jiných informací i reálné hodnoty finančních aktiv z hlediska likvidity (tj. částku peněžních prostředků, která by byla realizována, pokud by účetní jednotka potřebovala aktiva prodat), jejím cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Prodeje by nebyly s tímto cílem v rozporu, pokud by k nim došlo v reakci na zvýšení úvěrového rizika těchto aktiv, například v případě, že by tato aktiva již nesplňovala úvěrová kritéria uvedená v dokumentovaných investičních pravidlech účetní jednotky. V rozporu s tímto cílem by nebyly ani nepřímé časté prodeje vyplývající z nepředvídaných potřeb financování (např. při zátěžovém scénáři), ani kdyby hodnota těchto prodejů byla podstatná.

rovněž kromě jiných informací sleduje reálné hodnoty finančních aktiv.	
Příklad 2 Obchodním modelem účetní jednotky je nákup portfolií finančních aktiv, například úvěrů. Tato portfolia mohou nebo nemusí zahrnovat finanční aktiva, která jsou úvěrově znehodnocena. Pokud tyto úvěry nejsou spláceny včas, účetní jednotka se pokusí realizovat smluvní peněžní toky různými prostředky, například kontaktuje dlužníka dopisem, telefonicky nebo jinými metodami. Cílem účetní jednotky je inkaso smluvních peněžních toků a účetní jednotka neřídí žádné úvěry v tomto portfoliu s cílem realizovat peněžní toky jejich prodejem. V některých případech účetní jednotka uzavírá úrokové swapy s cílem změnit úrokovou míru určitých finančních aktiv v portfoliu z pohyblivé úrokové míry na pevnou úrokovou míru.	Cílem obchodního modelu účetní jednotky je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Stejná analýza by se uplatnila i v případě, že účetní jednotka nepředpokládá, že obdrží všechny smluvní peněžní toky (např. některá finanční aktiva jsou při prvotním uznání úvěrově znehodnocena). Kromě toho skutečnost, že účetní jednotka uzavírá transakce s deriváty s cílem změnit peněžní toky v rámci portfolia, sama o sobě nemění obchodní model účetní jednotky.
Příklad 3 Cílem obchodního modelu účetní jednotky je poskytovat úvěry zákazníkům a následně prodávat tyto úvěry sekuritizačním subjektům. Sekuritizační subjekt vydává nástroje investorům. Poskytující účetní jednotka ovládá sekuritizační subjekt, a proto jej konsoliduje. Sekuritizační subjekt inkasuje smluvní peněžní toky z úvěrů a předává je svým investorům. Pro účely tohoto příkladu se předpokládá, že tyto úvěry se i nadále uznávají v konsolidovaném výkazu o finanční pozici, protože je sekuritizační subjekt nevyjímá.	Konsolidovaná skupina poskytla úvěry s cílem držet je za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Cílem poskytující účetní jednotky však je realizace peněžních toků z úvěrového portfolia prodejem úvěrů sekuritizačnímu subjektu, takže pro účely její samostatné účetní závěrky by se nejednalo o řízení tohoto portfolia za účelem inkasa smluvních peněžních toků.
Příklad 4 Finanční instituce drží finanční aktiva za účelem plnění potřeby likvidních prostředků při „zátěžovém scénáři“ (např. „útok“ klientů na bankovní vklady). Účetní jednotka nepředpokládá prodej těchto aktiv s výjimkou uvedených scénářů. Účetní jednotka sleduje úvěrovou kvalitu těchto finančních aktiv a jejím cílem při jejich řízení je inkaso smluvních peněžních toků. Účetní jednotka hodnotí výkonnost těchto aktiv na základě získaných úrokových výnosů a realizovaných úvěrových ztrát. Účetní jednotka však rovněž sleduje reálnou hodnotu těchto finančních aktiv z hlediska likvidity s cílem zajistit, aby výše peněžních prostředků, která by byla realizována, pokud by účetní jednotka potřebovala aktiva prodat v důsledku	Cílem obchodního modelu účetní jednotky je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Tato analýza by se nezměnila ani v případě, že by účetní jednotka během předchozího zátěžového scénáře provedla prodeje s podstatnou hodnotou s cílem uspokojit své potřeby likvidních prostředků. Obdobně platí, že opakované prodejní činnosti, jejichž hodnota není podstatná, nejsou v rozporu s držením finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Jestliže však účetní jednotka drží finanční aktiva za účelem splnění svých každodenních potřeb likvidních prostředků a splnění tohoto cíle zahrnuje časté prodeje, jejichž hodnota je podstatná, není cílem obchodního modelu účetní jednotky držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků.

zátěžového scénáře, byla dostačující pro uspokojení potřeb likvidity účetní jednotky. Účetní jednotka pravidelně realizuje prodeje, jejichž hodnota je nepodstatná, s cílem prokázat likviditu.	Obdobně platí, že pokud příslušný regulátor vyžaduje, aby účetní jednotka běžně prodávala finanční aktiva s cílem prokázat, že tato aktiva jsou likvidní, a hodnota prodaných aktiv je podstatná, není cílem obchodního modelu účetní jednotky držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Pro tuto analýzu není relevantní, zda je prodej finančních aktiv požadavkem uloženým třetí stranou, či zda ho účetní jednotka provede dle vlastního uvážení.

Obchodní model, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv

- B4.1.4A Účetní jednotka může držet finanční aktiva v obchodním modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. V tomto typu obchodního modelu učinilo klíčové vedení účetní jednotky rozhodnutí, že nedílnou součástí dosažení cíle obchodního modelu je jak inkaso smluvních peněžních toků, tak i prodej finančních aktiv. Existuje řada cílů, které mohou být s tímto typem obchodního modelu v souladu. Cílem obchodního modelu může být například řízení každodenních potřeb likvidních prostředků, zachování určitého profilu úrokového výnosu nebo přiřazení durace finančních aktiv k duraci závazků, jejichž financování tato aktiva slouží. Pro dosažení takového cíle bude účetní jednotka jak inkasovat smluvní peněžní toky, tak prodávat finanční aktiva.
- B4.1.4B V porovnání s obchodním modelem, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků, bude tento obchodní model obvykle zahrnovat vyšší četnost a hodnotu prodejů. Je tomu tak proto, že prodej finančních aktiv je nedílnou součástí dosahování cíle tohoto obchodního modelu, nikoli pouze jeho vedlejší součástí. Není však stanoven žádný limit četnosti ani hodnoty prodejů, kterého musí být v daném obchodním modelu dosaženo, protože jak inkaso smluvních peněžních toků, tak prodej finančních aktiv jsou nedílnou součástí dosahování jeho cíle.
- B4.1.4C V následujících bodech jsou uvedeny příklady, kdy cíle obchodního modelu účetní jednotky lze dosáhnout jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Tento seznam příkladů není vyčerpávající. Cílem těchto příkladů rovněž není popsat veškeré faktory, které mohou být relevantní pro hodnocení obchodního modelu účetní jednotky, ani stanovit relativní význam těchto faktorů.

Příklad	Analýza
Příklad 5 Účetní jednotka předpokládá, že jí za několik let vzniknou výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva. Tato účetní jednotka investuje své přebytečné peněžní prostředky do krátkodobých a dlouhodobých finančních aktiv, aby mohla v případě potřeby financovat příslušné výdaje. Řada těchto finančních aktiv má smluvně sjednanou dobu splatnosti, která překračuje předpokládané investiční období účetní jednotky. Účetní jednotka bude držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků, a když nastane příležitost, prodá finanční aktiva s cílem reinvestovat peněžní prostředky do finančních aktiv s vyšším výnosem. Manažeři odpovědní za portfolio jsou odměňováni na základě celkových výnosů vytvořených daným portfolio.	Cíle tohoto obchodního modelu je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Účetní jednotka bude průběžně rozhodovat o tom, zda inkaso smluvních peněžních toků nebo prodej finančních aktiv povede k maximalizaci výnosu z portfolia, dokud nenastane potřeba investovaných peněžních prostředků. Naproti tomu si představme účetní jednotku, která předpokládá peněžní odtok v horizontu pěti let s cílem financovat výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva a investuje přebytečné peněžní prostředky do krátkodobých finančních aktiv. Když nastane splatnost těchto investic, účetní jednotka reinvestuje dané peněžní prostředky do nových krátkodobých finančních aktiv. Účetní jednotka zachovává tuto strategii, dokud nenastane potřeba finančních prostředků, a pak použije výnosy ze splatných finančních aktiv k financování výdajů na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva. Před splatností dochází pouze k prodejům, jejichž hodnota není podstatná (pokud nedojde ke zvýšení úvěrového rizika). Cílem tohoto kontrastního obchodního modelu účetní

	jednotky je držen finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků.
Příklad 6 Finanční instituce drží finanční aktiva s cílem pokrýt své každodenní potřeby likvidních prostředků. Účetní jednotka se snaží minimalizovat náklady na řízení těchto potřeb likvidních prostředků, a proto aktivně řídí výnosy z portfolia. Tyto výnosy se skládají jak z inkasa smluvních plateb, tak ze zisků a ztrát z prodeje finančních aktiv. Výsledkem je, že účetní jednotka drží finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků a prodává finanční aktiva za účelem reinvestic do finančních aktiv s vyšším výnosem nebo lepšího přiřazení trvání svých závazků. V minulosti docházelo v důsledku této strategie k častým prodejním činnostem a hodnota těchto prodejů byla podstatná. Předpokládá se, že tato činnost bude v budoucnosti pokračovat.	Cílem tohoto obchodního modelu je maximalizovat výnos z portfolia za účelem pokrytí každodenních potřeb likvidních prostředků a účetní jednotka tohoto cíle dosahuje jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Jinými slovy, jak inkaso smluvních peněžních toků, tak prodej finančních aktiv jsou nedílnou součástí dosahování cíle tohoto obchodního modelu.
Příklad 7 Pojistitel drží finanční aktiva s cílem financovat závazky z pojistných smluv. Pojistitel používá výnosy ze smluvních peněžních toků z finančních aktiv k vypořádání svých splatných závazků z pojistných smluv. Aby zajistil, že smluvní peněžní toky z finančních aktiv jsou pro vypořádání těchto závazků dostatečné, pojistitel pravidelně provozuje podstatnou nákupní a prodejní činnost s cílem nově vyvážit své portfolio aktiv a naplňovat vznikající potřeby peněžních toků.	Cílem tohoto obchodního modelu je financovat závazky z pojistných smluv. Pro dosažení tohoto cíle účetní jednotka inkasuje splatné smluvní peněžní toky a prodává finanční aktiva s cílem zachovat žádoucí profil portfolia aktiv. Jak inkaso smluvních peněžních toků, tak prodej finančních aktiv jsou proto nedílnou součástí dosahování cíle tohoto obchodního modelu.

Jiné obchodní modely

- B4.1.5 Finanční aktiva jsou oceňována reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, jestliže nejsou držena v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, nebo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosahováno jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv (ale viz také odstavec 5.7.5). Jedním z obchodních modelů, u nichž je prováděno oceňování reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, je model, v němž účetní jednotka řídí finanční aktiva s cílem realizovat peněžní toky prostřednictvím prodeje těchto aktiv. Účetní jednotka provádí rozhodnutí na základě reálné hodnoty aktiv a tato aktiva řídí s cílem tuto reálnou hodnotu realizovat. V takovém případě bude účetní jednotka při sledování svého cíle obvykle aktivně nakupovat a prodávat. I přesto, že účetní jednotka bude inkasovat smluvní peněžní toky a zároveň držet finanční aktiva, nejedná se o obchodní model, jehož cíle je dosahováno jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Je tomu tak proto, že inkaso smluvních peněžních toků není nedílnou součástí dosahování cíle obchodního modelu; z jeho hlediska je naopak vedlejší.
- B4.1.6 Portfolio finančních aktiv, které je řízeno a jehož výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty (jak je uvedeno v odst. 4.2.2 písm. b)), není drženo ani za účelem inkasa smluvních peněžních toků, ani za účelem prodeje finančních aktiv. Účetní jednotka je zaměřena primárně na informace o reálné hodnotě a používá tyto informace pro posouzení výkonnosti aktiv a za účelem rozhodování. Navíc portfolio finančních aktiv, která splňují definici aktiv určených k obchodování, není drženo ani za účelem inkasa smluvních peněžních toků, ani jak za účelem inkasa smluvních peněžních toků, tak prodeje finančních aktiv. U takových portfolií je inkaso smluvních peněžních toků z hlediska dosahování cíle obchodního modelu pouze vedlejší. V důsledku toho musí být taková portfolia finančních aktiv oceňována reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.

Smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny

- B4.1.7 Ustanovení odst. 4.1.1 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka klasifikovala finanční aktivum na základě typických znaků jeho smluvních peněžních toků, je-li toto finanční aktivum drženo v rámci obchodního

modelu, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, nebo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosahováno jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv, pokud neplatí požadavky odstavce 4.1.5. Za tímto účelem podmínka v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka stanovila, zda smluvní peněžní toky z daného aktiva jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

- B4.1.7A Smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jsou v souladu se základním ujednáním o úvěrech. V základním ujednání o úvěrech jsou obvykle nejpodstatnějšími prvky úroků protiplnění za časovou hodnotu peněz (viz odstavce B4.1.9A–B4.1.9E) a úvěrové riziko. V rámci tohoto ujednání však může úrok zahrnovat i protiplnění za jiná základní úvěrová rizika (například riziko likvidity) a náklady (například administrativní náklady) spojené s držením finančního aktiva po určitou dobu. Úrok navíc může obsahovat ziskovou marži, která je v souladu se základním ujednáním o úvěrech. Za mimořádných ekonomických podmínek může být úrok záporný, jestliže například držitel finančního aktiva buď explicitně, nebo implicitně platí za uložení svých peněz na určitou dobu (a tento poplatek je vyšší než protiplnění, které držitel obdrží za časovou hodnotu peněz, úvěrové riziko a další základní úvěrová rizika a náklady). Smluvní podmínky, které zavádějí do smluvních peněžních toků rizika nebo volatilitu nesouvisející se základním ujednáním o úvěrech, jako je například riziko změny cen vlastního kapitálu nebo komodit, nevedou ke vzniku smluvních peněžních toků, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Vzniklé nebo nakoupené finanční aktivum může představovat základní ujednání o úvěrech bez ohledu na to, zda se jedná o úvěr v příslušné právní formě.
- B4.1.7B V souladu s odst. 4.1.3 písm. a) představuje jistina reálnou hodnotu finančního aktiva při prvotním uznání. Částka jistiny se však může za dobu trvání finančního aktiva měnit (například pokud dochází ke splácení jistiny).
- B4.1.8 Účetní jednotka posoudí, zda smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny v měně, v níž je finanční aktivum vyjádřeno.
- B4.1.9 Typickým znakem peněžních toků některých finančních aktiv je pákový efekt. Pákový efekt zvyšuje variabilitu smluvních peněžních toků s tím výsledkem, že nemají ekonomické znaky úroku. Příkladem finančních aktiv, která zahrnují takový pákový efekt, jsou samostatné opční, forwardové a swapové smlouvy. Takové smlouvy proto nesplňují podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b) a nemohou být následně oceněny naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku.

Protiplnění za časovou hodnotu peněz

- B4.1.9A Časová hodnota peněz je prvkem úroku, který poskytuje protiplnění za prosté plynutí času. To znamená, že prvek časové hodnoty peněz neposkytuje protiplnění za jiná rizika nebo výdaje související s držením daného finančního aktiva. Aby bylo možno posoudit, zda tento prvek poskytuje protiplnění za prosté plynutí času, uplatní účetní jednotka svůj úsudek a vezme v úvahu relevantní faktory, jako je například měna, v níž je dané finanční aktivum vyjádřeno, a období, na které je stanovena úroková míra.
- B4.1.9B V některých případech však může být prvek časové hodnoty peněz upraven (tj. je nedokonalý). Bylo by tomu tak například v případě, že je úroková míra finančního aktiva pravidelně upravována, ale četnost těchto úprav neodpovídá době platnosti této úrokové míry (úroková míra je například upravována každý měsíc dle roční sazby), nebo jestliže je úroková míra finančního aktiva pravidelně upravována dle průměru určitých krátkodobých a dlouhodobých úrokových měr. V takových případech musí účetní jednotka tuto modifikaci posoudit s cílem určit, zda smluvní peněžní toky představují pouze splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Účetní jednotka může být za určitých okolností schopna provést toto určení tím, že provede kvalitativní hodnocení prvku časové hodnoty peněz, zatímco v jiných případech může být nezbytné provést hodnocení kvantitativní.
- B4.1.9C Při posuzování modifikovaného prvku časové hodnoty peněz je cílem stanovit, do jaké míry by mohly být smluvní (nediskontované) peněžní toky odlišné od (nediskontovaných) peněžních toků, které by vznikly v případě, že by prvek časové hodnoty peněz modifikován nebyl (referenční peněžní toky). Například jestliže posuzované finanční aktivum obsahuje pohyblivou úrokovou míru, která je každý měsíc upravována dle roční úrokové míry, porovnála by účetní jednotka toto finanční aktivum s finančním nástrojem s identickými smluvními podmínkami a identickým úvěrovým rizikem, jen s tou výjimkou, že by jeho pohyblivá úroková míra byla upravována měsíčně dle měsíční úrokové míry. Pokud by modifikovaný prvek časové hodnoty peněz mohl vést ke vzniku smluvních (nediskontovaných) peněžních toků, které by se podstatně lišily od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků, finanční aktivum nesplňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b). Aby bylo možno provést toto určení, musí účetní jednotka vzít v úvahu dopad modifikovaného prvku časové hodnoty peněz v každém vykazovaném období i kumulativně po celou dobu trvání daného finančního nástroje. Z hlediska této analýzy není relevantní, z jakého důvodu je úroková míra nastavena tímto způsobem. Pokud je na první pohled patrné, zda smluvní (nediskontované) peněžní toky z hodnoceného finančního aktiva mohly (případně nemohly) být podstatně odlišné od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků, nemusí účetní jednotka provádět podrobné posouzení.
- B4.1.9D Při posuzování modifikovaného prvku časové hodnoty peněz musí účetní jednotka vzít v úvahu faktory, které by mohly ovlivnit budoucí smluvní peněžní toky. Pokud například účetní jednotka posuzuje

dluhopis s pětiletou splatností a pohyblivá úroková míra je každých šest měsíců upravována dle pětileté úrokové míry, nemůže účetní jednotka dospět k závěru, že smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jen z toho důvodu, že v době posuzování je křivka úrokové míry taková, že neexistuje podstatný rozdíl mezi pětiletou úrokovou mírou a šestiměsíční úrokovou mírou. Namísto toho musí účetní jednotka rovněž vzít v úvahu, zda by se vztah mezi pětiletou úrokovou mírou a šestiměsíční úrokovou mírou mohl za dobu trvání daného nástroje změnit tak, že by se smluvní (nediskontované) peněžní toky za dobu trvání nástroje mohly podstatně lišit od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků. Účetní jednotka však musí vzít v úvahu pouze scénáře, které je možné očekávat s rozumnou pravděpodobností, a nikoli všechny potenciální scénáře. Jestliže účetní jednotka dospěje k závěru, že smluvní (nediskontované) peněžní toky by se mohly podstatně lišit od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků, dané finanční aktivum nesplňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b), a proto nemůže být oceněno naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku.

- B4.1.9E V některých jurisdikcích stanovuje úrokové míry vláda a/nebo regulační orgán. Taková vládní regulace úrokových měr může být například součástí širší makroekonomické politiky nebo může být zavedena proto, aby motivovala účetní jednotky k investicím do určitého odvětví hospodářství. V některých takových případech není cílem prvku časové hodnoty peněz poskytovat protiplnění za prosté plynutí času. Bez ohledu na odstavce B4.1.9A–B4.1.9D však bude regulovaná úroková míra považována za aproximaci prvku časové hodnoty peněz za účelem uplatnění podmínky uvedené v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b) jestliže tato regulovaná úroková míra poskytuje protiplnění, které je zhruba v souladu s plynutím času a nepředstavuje vystavení rizikům nebo volatilitě smluvních peněžních toků, které jsou v rozporu se základním ujednáním o úvěrech.

Smluvní podmínky, které mění časový rozvrh nebo výši smluvních peněžních toků

- B4.1.10 Jestliže finanční aktivum obsahuje smluvní podmínku, která by mohla změnit časový rozvrh nebo výši smluvních peněžních toků (například pokud může být aktivum předčasně splaceno před datem splatnosti nebo jestliže lze jeho splatnost prodloužit), musí účetní jednotka určit, zda smluvní peněžní toky, které by v důsledku této smluvní podmínky mohly vzniknout v době trvání daného nástroje, jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Aby mohla provést toto určení, musí účetní jednotka posoudit smluvní peněžní toky, které by mohly vzniknout jak před touto změnou smluvních peněžních toků, tak po ní. Může být rovněž nutné, aby účetní jednotka posoudila povahu veškerých podmíněných událostí (tj. spouštěcích událostí), které by vedly ke změně časového rozvrhu nebo výše smluvních peněžních toků. Povaha podmíněné události jako takové sice není rozhodujícím faktorem při posuzování, zda smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků, může však sloužit jako určitý ukazatel. Srovnáme například finanční nástroj s úrokovou mírou, která je upravena na vyšší míru, jestliže dlužník neuhradí určitý počet splátek, a finanční nástroj s úrokovou mírou, která je upravena na vyšší míru v případě, že určitý kapitálový index dosáhne určité úrovně. Srovnáme například finanční nástroj s úrokovou mírou, která je upravena na vyšší míru, jestliže dlužník neuhradí určitý počet splátek, a finanční nástroj s úrokovou mírou, která je upravena na vyšší míru v případě, že určitý kapitálový index dosáhne určité úrovně. (viz též odstavec B4.1.18).
- B4.1.11 V následujících bodech jsou uvedeny příklady smluvních podmínek, jejichž výsledkem jsou smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny:
- a) pohyblivá úroková míra, která zahrnuje protiplnění za časovou hodnotu peněz, úvěrové riziko spojené s nesplacenou částkou jistiny za konkrétní časové období (protiplnění za úvěrové riziko může být stanoveno pouze při prvotním uznání a může být proto pevné) a další základní rizika a náklady poskytované úvěrů, jakož i ziskovou marži;
 - b) smluvní podmínka, která umožňuje emitentovi (tj. dlužníkovi) předčasně splatit dluhový nástroj nebo umožňuje držiteli (tj. věřiteli) prodat dluhový nástroj emitentovi zpět před splatností a předčasně splacená částka v podstatě představuje nesplacené částky jistiny a úroky z nesplacené částky jistiny, které mohou obsahovat přiměřenou kompenzaci za dřívější ukončení smlouvy;
 - c) smluvní podmínka, která umožňuje emitentovi nebo držiteli prodloužit smluvní splatnost dluhového nástroje (tj. opce na prodloužení), a podmínky opce na prodloužení mají za následek, že smluvní peněžní toky v období prodloužení jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, které mohou obsahovat přiměřenou dodatečnou kompenzaci za prodloužení smlouvy.
- B4.1.12 Bez ohledu na odstavec B4.1.10 je finanční aktivum, které by jinak splňovalo podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b), avšak nesplňuje ji pouze v důsledku smluvní podmínky, která umožňuje (nebo vyžaduje), aby emitent předčasně splatil určitý dluhový nástroj, případně umožňuje (nebo vyžaduje), aby držitel prodal dluhový nástroj emitentovi zpět před splatností, způsobilé k tomu, aby bylo oceněno naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku (za předpokladu, že splňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo podmínku uvedenou v odst. 4.1.2A písm. a)), jestliže:
- a) účetní jednotka pořídí nebo vydá finanční aktivum s prémie nebo diskontem oproti smluvní jmenovité hodnotě;

- b) výše předčasné splátky představuje v podstatě částku smluvní jmenovité hodnoty a časově rozlišený (ale neuhrazený) smluvní úrok, který může obsahovat přiměřenou kompenzaci za dřívější ukončení smlouvy;
- c) v době, kdy účetní jednotka provede prvotní uznání finančního aktiva, není reálná hodnota prvku předčasného splacení podstatná.

B4.1.12A Pro účely odst. B4.1.11 písm. b) a odst. B4.1.12 písm. b) bez ohledu na událost nebo okolnost, která způsobuje předčasné ukončení smlouvy, může strana za předčasné ukončení vyplatit nebo obdržet přiměřenou kompenzaci. Strana může přiměřenou kompenzaci vyplatit nebo obdržet, například jestliže se rozhodne smlouvu předčasně ukončit (nebo jinak zapříčinit její předčasné ukončení).

B4.1.13 Následující příklady ilustrují smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Tento seznam příkladů není vyčerpávající.

Nástroj	Analýza
Nástroj A Nástroj A je a dluhopis s uvedeným datem splatnosti. Splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny jsou vázány na index inflace měny, ve které je daný nástroj vydán. Vazba na inflaci nemá pákový efekt a jistina je chráněna.	Tyto smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Vazba splátek jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny na index inflace, který nevyužívá pákový efekt, upravuje časovou hodnotu peněz na současnou úroveň. Jinými slovy úroková míra daného nástroje odráží „skutečný“ úrok. Výše úroku tak představuje protiplnění za časovou hodnotu peněz nesplacené částky jistiny. Jestliže však byly úrokové platby indexovány k jiné proměnné jako třeba k výkonnosti dlužníka (např. čistý zisk dlužníka) nebo ke kapitálovému indexu, nejsou smluvní peněžní toky splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (s výjimkou případů, kdy je výsledkem indexování k výkonnosti dlužníka úprava, která pouze kompenzuje držiteli změny úvěrového rizika daného nástroje, takže smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků). Je tomu tak proto, že smluvní peněžní toky odrážejí výnos, který je v rozporu se základním ujednáním o úvěrech (viz bod B4.1.7A).
Nástroj B Nástroj B je nástrojem s pohyblivou úrokovou mírou s uvedeným datem splatnosti, které umožňuje dlužníkovi průběžně si volit tržní úrokovou míru. Dlužník si například může ke každému datu úpravy úrokové míry zvolit, že bude hradit tříměsíční LIBOR po dobu tří měsíců nebo jednoměsíční LIBOR po dobu jednoho měsíce.	Smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pokud úrok placený po celou dobu trvání nástroje odráží protiplnění za časovou hodnotu peněz, za úvěrové riziko spojené s daným nástrojem a za další základní rizika a náklady poskytování úvěrů, jakož i ziskovou marži (viz odstavec B4.1.7A). Skutečnost, že úroková míra LIBOR je upravována v průběhu doby trvání nástroje, sama o sobě tento nástroj nevylučuje. Jestliže si však dlužník může zvolit, že bude hradit jednoměsíční úrokovou míru, která je upravována každé tři měsíce, je tato úroková míra upravována s takovou četností, která neodpovídá době její platnosti. V důsledku toho dochází k modifikaci prvku časové hodnoty peněz. Obdobně v případě, že má nástroj smluvní úrokovou míru založenou na splatnosti, která může překročit zbývající dobu trvání daného nástroje (například jestliže nástroj s pětiletou splatností má pohyblivou míru, která je pravidelně upravována, ale vždy odráží pětiletou splatnost), dochází k

	modifikaci prvku časové hodnoty peněz. Je tomu tak proto, že úrok splatný v jednotlivých obdobích je oddělen od úrokového období. V takových případech musí účetní jednotka kvalitativně nebo kvantitativně porovnat smluvní peněžní toky s nástrojem, který je identický ve všech ohledech s výjimkou toho, že doba platnosti úrokové míry odpovídá úrokovému období, aby se stanovilo, zda jsou peněžní toky pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. (Avšak viz odstavec B4.1.9E, který poskytuje vodítko ohledně úrokových měr.) Například při posuzování dluhopisu s pětiletou splatností a s pohyblivou úrokovou mírou, která je upravována každých šest měsíců, ale která vždy odráží pětiletou splatnost, účetní jednotka vezme v úvahu smluvní peněžní toky z nástroje, který je upravován každých šest měsíců na šestiměsíční úrokovou míru, avšak ve zbývajících ohledech je totožný. Stejná analýza by se uplatnila, pokud by měl dlužník možnost volit mezi různými publikovanými úrokovými mírami věřitele (např. dlužník má možnost volit mezi publikovanou jednoměsíční pohyblivou úrokovou mírou a publikovanou tříměsíční pohyblivou úrokovou mírou věřitele).
Nástroj C Nástroj C je dluhopis s uvedeným datem splatnosti a s pohyblivou tržní úrokovou mírou. Tato pohyblivá úroková míra je zastropována.	Smluvní peněžní toky: a) nástroje s pevnou úrokovou mírou i b) nástroje s pohyblivou úrokovou mírou jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pokud úrok odráží protiplnění za časovou hodnotu peněz, za časovou hodnotu peněz, za úvěrové riziko spojené s daným nástrojem po dobu trvání tohoto nástroje a za další základní rizika a náklady poskytování úvěrů, jakož i ziskovou marži. (Viz odstavec B4.1.7A.) V důsledku toho může mít nástroj, který je kombinací a) a b) (např. dluhopis se zastropovanou úrokovou mírou) peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Taková smluvní podmínka může snížit pohyblivost peněžních toků nastavením limitu pohyblivé úrokové míry (např. horního nebo dolního limitu úrokové míry) nebo zvýšit pohyblivost peněžních toků v důsledku změny pevné míry v pohyblivou.
Nástroj D Nástroj D je úvěr s právem plného postihu a je zajištěn kolaterálem.	Skutečnost, že úvěr s právem plného postihu je zajištěn kolaterálem, sama o sobě nemá vliv na analýzu toho, zda smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

Nástroj E Nástroj E vydává regulovaná banka a má uvedené datum splatnosti. Tento nástroj má pevnou úrokovou míru a všechny smluvní peněžní toky jsou nevolitelné. Emitent však podléhá právním předpisům, které umožňují nebo vyžadují, aby vnitrostátní orgány příslušné k řešení za určitých okolností nařídily držitelům určitých nástrojů akceptovat snížení jejich hodnoty, včetně nástroje E. Vnitrostátní orgán příslušný k řešení má například pravomoc snížit jmenovitou hodnotu nástroje E nebo jej přeměnit na pevný počet kmenových akcií emitenta, pokud konstatuje, že emitent čelí vážným finančním obtížím, nastala u něj potřeba dodatečného regulatorního kapitálu nebo je „v selhání.“	Držitel by provedl analýzu smluvních podmínek finančního nástroje s cílem určit, zda dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, a jsou proto v souladu se základním ujednáním o úvěrech. Tato analýza by nebrala v úvahu platby vzniklé pouze v důsledku pravomoci vnitrostátního orgánu příslušného k řešení nařídít ztráty držitelům nástroje E. Je tomu tak proto, že tato pravomoc a výsledné platby nejsou smluvními podmínkami finančního nástroje. Naproti tomu smluvní peněžní toky by nebyly pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jestliže smluvní podmínky finančního nástroje umožňují nebo vyžadují, aby ztráty držitelé nařídil emitent nebo jiná účetní jednotka (např. snížením jmenovité hodnoty nebo přeměnou daného nástroje na pevný počet kmenových akcií), pokud jsou tyto smluvní podmínky genuinní, i v případě, že pravděpodobnost, že dojde k nařízení takové ztráty, je nízká.

B4.1.14 Následující příklady ilustrují smluvní peněžní toky, které nejsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Tento seznam příkladů není vyčerpávající.

Nástroj	Analýza
Nástroj F Nástroj F je dluhopis, který je konvertibilní na pevný počet kapitálových nástrojů emitenta.	Držitel by provedl analýzu konvertibilního dluhopisu v plném rozsahu. Smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, protože odrážejí výnosy, které jsou v rozporu se základním ujednáním o úvěrech (viz odstavec B4.1.7A); tj. výnosy jsou vázány na hodnotu vlastního kapitálu emitenta.
Nástroj G Nástroj G je úvěr s inverzní pohyblivou úrokovou mírou (tj. tato úroková míra má inverzní vztah k tržním úrokovým mírám).	Tyto smluvní peněžní toky nejsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Výše úroku nepředstavuje protiplnění za časovou hodnotu peněz nesplacené částky jistiny.
Nástroj H Nástroj H je perpetuita, ale emitent může tento nástroj kdykoli odkoupit a uhradit držiteli jeho jmenovitou hodnotu zvýšenou o dlužný úrok. Nástroj H má tržní úrokovou míru, ale platbu úroků nelze provést, pokud emitent není bezprostředně poté schopen dostát svým závazkům. Z odloženého úroku se nepočítá další naběhlý úrok.	Tyto smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Je tomu tak proto, že může být nutné, aby emitent odložil úrokové platby, a z částky těchto odložených úroků se již neakumulují další úroky. V důsledku této skutečnosti výše úroku nepředstavuje protiplnění za časovou hodnotu peněz nesplacené částky jistiny. Pokud u odložených částek došlo k jejich nárůstu o naběhlý úrok, mohly by být smluvní peněžní toky splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Skutečnost, že nástroj H je perpetuita, sama o sobě neznamená, že smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

	Perpetuita má v podstatě kontinuální (vícenásobné) opce na prodloužení. V důsledku takových opcí mohou vzniknout smluvní peněžní toky, které jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jestliže jsou úrokové platby povinné a musí být placeny po neomezenou dobu. Rovněž skutečnost, že nástroj H je možné předčasně splatit, neznamená, že smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pokud není svolatelný za částku, která podstatně neodráží splátku nesplacené jistiny a úroků z této nesplacené částky jistiny. I v případě, že svolatelná částka zahrnuje částku, která představuje přiměřenou náhradu držiteli za dřívější ukončení nástroje, by smluvní peněžní toky mohly být splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. (Viz též odstavec B4.1.12).

- B4.1.15 V některých případech mohou z finančního aktiva plynout smluvní peněžní toky, které jsou popsány jako jistina a úrok, tyto peněžní toky však nepředstavují platbu jistiny a úroku z nesplacené částky jistiny podle odst. 4.1.2 písm. b), odst. 4.1.2A písm. b) a odstavce 4.1.3 tohoto standardu.
- B4.1.16 O tento případ se může jednat, pokud dané finanční aktivum představuje investici do určitých aktiv nebo peněžních toků, a smluvní peněžní toky proto nejsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Pokud například smluvní podmínky stanoví, že ke zvýšení peněžních toků daného finančního aktiva dojde v případě, že určitou zpoplatněnou komunikaci bude využívat více automobilů, jsou tyto smluvní peněžní toky v rozporu se základním ujednáním o úvěrech. V důsledku této skutečnosti by tento nástroj nesplňoval podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b). To by mohlo nastat v případě, že by byl nárok věřitele omezen na určitá aktiva dlužníka nebo peněžní toky z určitých aktiv (například z finančního aktiva „bez postihu“).
- B4.1.17 Nicméně skutečnost, že finanční aktivum je bez postihu, nemusí sama o sobě nutně znamenat, že dané finanční aktivum nemůže splňovat podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b). V takové situaci se vyžaduje, aby věřitel posoudil („přezkoumal“) určitá podkladová aktiva nebo peněžní toky s cílem stanovit, zda smluvní peněžní toky finančního aktiva, které je klasifikováno, jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Jestliže podmínky daného finančního aktiva dávají vzniknout jakýmkoli jiným peněžním tokům nebo omezují peněžní toky způsobem, který je v rozporu s úhradami představujícími jistinu a úrok, nesplňuje toto finanční aktivum podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2A písm. b). Toto hodnocení samo o sobě není ovlivněno tím, zda jsou podkladová aktiva finančními aktivy nebo nefinančními aktivy.
- B4.1.18 Typické znaky smluvních peněžních toků neovlivní klasifikaci finančního aktiva, pokud by mohly mít na smluvní peněžní toky tohoto finančního aktiva pouze nevýznamný vliv, tj. *de minimis*. Aby bylo možno provést toto určení, musí účetní jednotka zvážit možný dopad těchto znaků smluvního peněžního toku v každém vykazovaném období i kumulativně po celou dobu trvání finančního nástroje. Kromě toho jestliže by typické znaky smluvních peněžních toků mohly mít na smluvní peněžní toky dopad vyšší než dopad *de minimis* (buď v jednom vykazovaném období, nebo kumulativně), ale zároveň tyto znaky nejsou genuinní, klasifikaci finančního aktiva neovlivní. Typický znak peněžního toku není genuinní, jestliže ovlivňuje smluvní peněžní toky daného nástroje pouze v případě, že nastane událost, která je krajně vzácná, významně se vymykající normálu a velmi málo pravděpodobná.
- B4.1.19 U téměř každé transakce týkající se půjčky je nástroj věřitele zařazen s ohledem na nástroje jiných věřitelů téhož dlužníka. Nástroj, který je podřízen jiným nástrojům, může mít smluvní peněžní toky, které jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jestliže nesplacení dlužníka představuje porušení smlouvy a držitel má smluvní právo na nesplacené částky jistiny a úroku z nesplacené částky jistiny i v případě konkursu dlužníka. Například pohledávka z obchodního styku, která řadí svého věřitele jako přednostního věřitele, by splňovala kritéria pohledávky, která má splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Bylo by tomu tak i v případě, že by dlužník vystavil zajištěné úvěry, což by v případě konkursu upřednostnilo držitele daného úvěru před nároky přednostních věřitelů ve vztahu ke kolaterálu, ale nemělo by to vliv na smluvní právo přednostního věřitele na nesplacenou jistinu a další dlužné částky.

Smluvně propojené nástroje

- B4.1.20 U některých typů transakcí může emitent upřednostnit platby držitelům finančních aktiv využívajícím několik smluvně propojených nástrojů, které vytvářejí koncentrace úvěrového rizika (tranše). Každá tranše má stanoveno pořadí podřízenosti, které určuje, v jakém pořadí budou peněžní toky, které emitent

případně vytvoří, přidělovány do dané tranše. V takových situacích mají držitelé tranší právo na splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny pouze v případě, že emitent vytváří dostatečné peněžní toky, aby uspokojily nadřazené tranše.

- B4.1.21 Při takových transakcích má tranše znaky peněžního toku, které jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pouze v případě, že:
- a) smluvní podmínky tranše posuzované za účelem klasifikace (bez přezkumu podkladového portfolia finančních nástrojů) dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (např. úroková míra tranše není vázána na komoditní index);
 - b) podkladové portfolio finančních nástrojů má znaky peněžních toků uvedenou v odstavcích B4.1.23 a B4.1.24 a
 - c) míra vystavení úvěrovému riziku u podkladového portfolia finančních nástrojů obsažených v dané tranši je stejná nebo nižší než míra vystavení úvěrovému riziku u podkladového portfolia finančních nástrojů (například úvěrový rating tranše, která je posuzována pro účely klasifikace, je stejný nebo vyšší než úvěrový rating, který by se uplatnil na jedinou tranši financující celé podkladové portfolio finančních nástrojů).
- B4.1.22 Účetní jednotka musí provádět přezkum až do úrovně, kdy je schopna identifikovat podkladové portfolio nástrojů, které vytvářejí (nikoli jimiž pouze procházejí) tyto peněžní toky. To je podkladovým portfoliem finančních nástrojů.
- B4.1.23 Podkladové portfolio musí obsahovat jeden nebo více nástrojů se smluvními peněžními toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.
- B4.1.24 Podkladové portfolio nástrojů může rovněž zahrnovat nástroje, které:
- a) snižují volatilitu peněžních toků u nástrojů uvedených v odstavci B4.1.23 a ve spojení s nástroji uvedenými v odstavci B4.1.23 jsou jejich výsledkem peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (např. horní nebo dolní limit úrokové míry nebo smlouva, která snižuje úvěrové riziko některých nebo všech nástrojů uvedených v odstavci B4.1.23), nebo
 - b) vyrovnávají peněžní toky tranší s peněžními toky portfolia podkladových nástrojů uvedených v odstavci B4.1.23 s cílem řešit rozdíly pouze v následujících aspektech:
 - i) zda je úroková míra pevná nebo pohyblivá;
 - ii) měna, ve které jsou peněžní toky vyjádřeny, včetně inflace této měny, nebo
 - iii) časování peněžních toků.
- B4.1.25 Jestliže kterýkoli nástroj v portfoliu nesplňuje podmínky uvedené buď v odstavci B4.1.23 nebo v odstavci B4.1.24, není splněna podmínka uvedená v odst. B4.1.21 písm. b). Při provádění tohoto posuzování nemusí být nezbytné provádět podrobnou analýzu portfolia podle nástrojů jednotlivě. Účetní jednotka však musí využít svůj úsudek a provést dostatečnou analýzu umožňující určit, zda nástroje v portfoliu splňují podmínky uvedené v odstavcích B4.1.23–B4.1.24. (Viz také bod B4.1.18, který poskytuje vodítko ohledně znaků smluvních peněžních toků, které mají pouze dopad *de minimis*.)
- B4.1.26 Jestliže držitel nemůže posoudit podmínky uvedené v odstavci B4.1.21 při prvotním uznání, musí být tranše oceněna reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Jestliže se podkladové portfolio nástrojů může po prvotním uznání změnit takovým způsobem, že může dojít k tomu, že nebude splňovat podmínky uvedené v odstavcích B4.1.23–B4.1.24, nesplňuje daná tranše podmínky uvedené v odstavci B4.1.21 a musí být oceněna reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Jestliže však podkladové portfolio zahrnuje nástroje zajištěné aktivy, která nesplňují podmínky uvedené v odstavcích B4.1.23–B4.1.24, nepřihlíží se pro účely uplatnění tohoto odstavce ke schopnosti nabytí držby takových aktiv, pokud účetní jednotka danou tranši nezískala se záměrem ovládnout daný kolaterál.

Možnost určit finanční aktivum nebo finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku (oddíly 4.1 a 4.2)

- B4.1.27 Za podmínek stanovených v odstavcích 4.1.5 a 4.2.2 umožňuje tento standard účetním jednotkám určit finanční aktivum, finanční závazek nebo skupinu finančních nástrojů (finančních aktiv, finančních závazků nebo obojí) jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku za předpokladu, že takové ocenění povede k spolehlivějšímu informování.
- B4.1.28 Rozhodnutí účetní jednotky určit finanční aktivum nebo finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku je obdobné jako výběr účetních pravidel (ačkoli na rozdíl od výběru účetních pravidel není nezbytné je použít konzistentně pro všechny obdobné transakce). Když má účetní jednotka takovou možnost volby, odst. 14 písm. b) IAS 8 požaduje, aby vybrané zásady poskytovaly důvěryhodné informace s větší vypovídací schopností o dopadech transakcí, jiných událostí a podmínkách na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. Například v případě určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku stanoví odstavec 4.2.2 dvě okolnosti, za nichž bude požadavek větší vypovídací schopnosti

splněn. V souladu s tím musí účetní jednotka, která chce zvolit takové zařazení podle odstavce 4.2.2, prokázat, že splňuje jednu nebo obě tyto podmínky.

Zařazení vylučuje nebo podstatně omezuje účetní neshodu

B4.1.29 Oceňování finančních aktiv nebo finančních závazků a klasifikace uznaných změn jejich reálné hodnoty jsou určeny klasifikací položky a tím, zda je položka součástí označeného zajišťovacího vztahu. Tyto požadavky mohou vést k nesouladu ocenění nebo uznání (někdy označovanému jako „účetní neshoda“), pokud by například finanční aktivum namísto určení jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku bylo klasifikováno jako nástroj následně oceněný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku a závazek, který by účetní jednotka považovala za související, by byl oceněn naběhlou hodnotou (kdy změny reálné hodnoty nejsou uznány). 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 oceněny reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.

B4.1.30 Následující příklady ukazují, za jakých okolností by tato podmínka mohla být splněna. Ve všech případech může účetní jednotka použít tuto okolnost k určení finančních aktiv nebo finančních závazků jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pouze pokud splňuje zásadu uvedenou v odstavci 4.1.5 nebo v odst. 4.2.2 písm. a):

- a) účetní jednotka má smlouvy spadající do rozsahu působnosti IFRS 17, jejichž ocenění odráží aktuální informace, a finanční aktiva, která považuje za související a jež by jinak byla oceněna buď reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, nebo naběhlou hodnotou;
- b) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika, jako například úrokové riziko, z něž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem kompenzují. Ale jen některé z těchto nástrojů by byly oceňovány reálnou hodnotou do hospodářského výsledku (například ty, které jsou deriváty nebo jsou klasifikovány jako určené k obchodování). Může se také stát, že požadavky zajišťovacího účetnictví nejsou splněny, například proto, že nejsou splněny požadavky na efektivnost zajištění v odstavci 6.4.1;
- c) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika, jako například úrokové riziko, z něž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem kompenzují, a žádné z těchto finančních aktiv nebo finančních závazků nesplňuje požadavky pro určení jako zajišťovací nástroj, protože nejsou zaúčtovány v reálné hodnotě do hospodářského výsledku. Navíc v důsledku toho, že není použito zajišťovací účetnictví, dochází k podstatnému nesouladu při uznání zisků a ztrát. Účetní jednotka například financovala specifickou skupinu úvěrů vydáním obchodovatelných dluhopisů, jejichž změny reálné hodnoty se obvykle navzájem kompenzují. Pokud navíc účetní jednotka pravidelně nakupuje a prodává dluhopisy, ale zřídka nebo vůbec neobchoduje s úvěry, vykázání jak úvěrů, tak dluhopisů reálnou hodnotou do hospodářského výsledku odstraní nesoulad, který by jinak vznikl, pokud by byly obě položky oceněny naběhlou hodnotou a při každém dalším nákupu dluhopisu by byl uznán zisk nebo ztráta.

B4.1.31 V případech podobných těm, které jsou popsány v předchozím odstavci, může určení finančních aktiv a finančních závazků, které by v opačném případě takto oceněny nebyly, při prvotním uznání jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku vyloučit nebo podstatně omezit nesoulad ocenění nebo uznání a poskytnout informace s větší vypovídací schopností. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka zaúčtovat všechna tato aktiva nebo závazky, které mohou způsobit nesoulad ocenění nebo uznání, ve stejném okamžiku. Přiměřená prodleva je přípustná za předpokladu, že každá transakce je při prvotním uznání určena jako nástroj oceněný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku a zároveň se očekává, že dojde ke všem zbývajícím transakcím.

B4.1.32 Bylo by nepřijatelné určit pouze některé z finančních aktiv a finančních závazků jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pokud by takový postup nevyloučil nebo podstatně neomezil nesoulad, a nevedl tak k relevantnějším informacím. Bylo by však přijatelné určit pouze některá z mnoha podobných finančních aktiv nebo podobných závazků, pokud to povede k podstatnému omezení (a případně většímu omezení než jiný způsob určení) nesouladu. Například předpokládejme, že účetní jednotka má několik podobných finančních závazků v celkové hodnotě 100 MJ a několik podobných finančních aktiv v celkové hodnotě 50 MJ, ale jsou oceněny na jiném základě. Účetní jednotka může podstatným způsobem omezit nesoulad ocenění určením všech aktiv, ale jen některých závazků (například jednotlivých závazků s celkovou hodnotou 45 MJ), při prvotním uznání jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Protože ale určení jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku může být použito pouze pro finanční nástroj jako celek, účetní jednotka v tomto příkladu musí takto určit jeden nebo více závazků v celém rozsahu. Nemůže tak určit buď jen nějakou složku závazku (např. změnu hodnoty vztahující se pouze k jednomu riziku, jako je změna referenční úrokové míry), nebo jeho poměrnou část (tj. procentuální podíl).

Skupina finančních závazků nebo finančních aktiv a finančních závazků je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty

B4.1.33 Účetní jednotka může řídit a hodnotit výkonnost skupiny finančních závazků nebo finančních aktiv a finančních závazků takovým způsobem, že ocenění této skupiny reálnou hodnotou do hospodářského

výsledku povede k relevantnějším informacím. V tomto případě je kladen důraz na způsob, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost, spíše než na charakter finančních nástrojů.

- B4.1.34 Účetní jednotka může například tuto okolnost použít k určení finančních závazků jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, pouze pokud splňuje zásadu v odst. 4.2.2 písm. b) a 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 několik vložených derivátů a která řídí vyplývající rizika na základě reálné hodnoty za použití kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů.
- B4.1.35 Jak je výše uvedeno, tato podmínka závisí na způsobu, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost příslušné skupiny finančních nástrojů. V souladu s tím (s výjimkou požadavku na určení při prvotním uznání) určí účetní jednotka, která určuje na základě této podmínky finanční závazky jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, tímto způsobem všechny finanční závazky, které jsou řízeny a hodnoceny společně a u nichž je možnost volby.
- B4.1.36 Dokumentace strategie účetní jednotky nemusí být rozsáhlá, ale měla by dostatečně prokazovat soulad s odst. 4.2.2 písm. b). Taková dokumentace není požadována pro každou jednotlivou položku, ale může být zpracována pro jednotlivá portfolia. Pokud například systém řízení výkonnosti organizační jednotky podniku (schválený klíčovým vedením účetní jednotky) jasně prokazuje, že jeho výkonnost je hodnocena na tomto základě, není potřebná žádná další dokumentace, která by prokazovala soulad s odst. 4.2.2 písm. b).

Vložené deriváty (oddíl 4.3)

- B4.3.1 Pokud účetní jednotka přistoupí k hybridní smlouvě obsahující hostitelskou smlouvu, která není aktivem spadajícím do působnosti tohoto standardu, je podle odstavce 4.3.3 povinna identifikovat takový vložený derivát, ověřit, zda je nutné jej oddělit od hostitelské smlouvy, a u těch, které je třeba oddělit, ocenit deriváty reálnou hodnotou jak při prvotním uznání, tak následně reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.
- B4.3.2 Pokud hostitelská smlouva nemá stanovenou splatnost a představuje zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky, pak bude mít stejné ekonomické znaky a rizika jako kapitálový nástroj a vložený derivát by musel mít znaky 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 znaky a rizika jsou stejné jako ekonomické znaky a rizika dluhového nástroje.
- B4.3.3 Vložený neopční derivát (jako např. vložený forward nebo swap) se od hostitelské smlouvy odděluje na základě stanovených nebo implikovaných významných podmínek tak, aby jeho reálná hodnota při prvotním uznání byla nulová. Vložený derivát na bázi opce (jako např. vložená opce kupní, prodejní, horní limit, dolní limit nebo swapce) je oddělený od své hostitelské smlouvy na základě stanovených podmínek opční komponenty. Počáteční účetní hodnota hostitelského nástroje je zbytkovou hodnotou po oddělení vloženého derivátu.
- B4.3.4 Několik vložených derivátů do jedné hybridní smlouvy se obecně považuje za jeden složený vložený derivát. Vložené deriváty, které jsou však klasifikovány jako vlastní kapitál (viz IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*), jsou vykazovány zvlášť od těch, které jsou klasifikovány jako aktiva a závazky. Má-li navíc hybridní smlouva více než jeden vložený derivát a tyto deriváty se vztahují k různým mírám rizikové angažovanosti a jsou snadno oddělitelné a vzájemně nezávislé, jsou tyto deriváty vykazovány odděleně.
- B4.3.5 Níže uvádíme příklady, kdy ekonomické znaky vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisí úzce s ekonomickými znaky hostitelské smlouvy ani s riziky s ní spojenými (odst. 4.3.3 písm. a)). Za předpokladu, že jsou splněny i podmínky definované v odst. 4.3.3 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) 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 míry. 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);
 - c) 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;

- d) 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;
- e) kupní opce, prodejní opce nebo opce předčasného splacení vložená do hostitelského dluhového nástroje nebo do hostitelské pojistné smlouvy úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, pokud:
 - i) se realizační cena opce ke každému datu uplatnění opce přibližně rovná naběhlé hodnotě hostitelského dluhového nástroje nebo účetní hodnotě hostitelské pojistné smlouvy nebo
 - ii) realizační cena opce předčasného splacení neuhrazuje věřiteli částku až do výše přibližné současné hodnoty ušlého úroku za zbývající dobu trvání hostitelského nástroje. Ušlý úrok je součinem předčasně splacené jistiny a diferenciálu úrokové míry. Diferenciál úrokové míry představuje přebytek efektivní úrokové míry hostitelského nástroje nad efektivní úrokovou mírou, kterou by účetní jednotka získala ke dni předčasného splacení za předpokladu, že by znovu investovala předplacenou jistinu do podobného nástroje po zbývající dobu trvání hostitelské smlouvy.

Nejprve se zhodnotí, zda kupní opce nebo prodejní opce úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, a poté se oddělí složka vlastního kapitálu konvertibilního dluhového nástroje podle standardu IAS 32;

- f) 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, aby na sebe převzal úvěrové riziko související s daným aktivem bez jeho koupě.

B4.3.6 Příkladem hybridní smlouvy 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 nebo poklesnout (nástroj s prodejní opcí). Pokud emitent neurčí při prvotním uznání nástroj s prodejní opcí jako finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, musí vložený derivát (tzn. indexované jistinné platby) podle odstavce 4.3.3 oddělit, protože hostitelská smlouva je dluhovým nástrojem podle odstavce B4.3.2 a indexovaná jistinná platba podle odst. B4.3.5 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.

B4.3.7 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 každé složce to, že se hybridní smlouva ocení částkou, která je splatná ke konci vykazovaného období v případě, že držitel uplatní své právo prodat nástroj zpět emitentovi.

B4.3.8 Ekonomické znaky vloženého derivátu a rizika s ním spojená souvisejí úzce s ekonomickými znaky hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými v níže uvedených případech. V těchto případech neúčtuje účetní jednotka 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, nebo pojistná smlouva úzce souvisí s hostitelským nástrojem, vyjma případů, kdy hybridní smlouva nemůže být vyrovnána tak, že držitel nezíská zpět v podstatě celou svou uznanou 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) vložený horní nebo dolní limit úrokové míry dluhového nástroje úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, pokud horní limit úrokové míry je stejný nebo vyšší než tržní úroková míra a dolní limit úrokové míry je stejný nebo nižší než tržní úroková míra při emisi nástroje a pokud se u vývoje horního nebo dolního limitu úrokové míry neuplatňuje pákový efekt. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která určují horní nebo dolní limit ceny, jež bude zaplacená nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak horní, tak dolní limit ceny byly od počátku „mimo peníze“ 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 (například 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 uznat kurzové zisky a ztráty z celé peněžní položky do hospodářského výsledku.

- 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 komponentu a vyžaduje platby vyjádřené v jedné z těchto měn:
- i) ve funkční měně kterékoliv významné smluvní strany;
 - ii) v měně, v níž je cena daného 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 stripu úroků nebo stripu 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 leasingových smluv úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud jsou jím i) index odrážející inflaci, např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou a že index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí); ii) variabilní splátky pronájmu na základě souvisejících tržeb nebo iii) variabilní splátky pronájmu na základě měnící se úrokové míry;
- g) prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky („unit-linking feature“) a který je vložen do hostitelského nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvou, pokud jsou platby vázány na podílovou jednotku oceněnou 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

- B4.3.9 Jak je uvedeno v odstavci B4.3.1, pokud účetní jednotka přistoupí k hybridní smlouvě obsahující hostitelskou smlouvu, která není aktivem spadající do působnosti tohoto standardu a která obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, je podle odstavce 4.3.3 povinna identifikovat takový vložený derivát, ověřit, zda je nutné jej oddělit od hostitelské smlouvy, a u těch, které je třeba oddělit, ocenit derivát reálnou hodnotou jak při prvotním uznání, tak následně. Tyto požadavky mohou být komplexnější nebo mohou přinášet méně spolehlivé ocenění, než kdyby byl celý nástroj oceněn reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Z tohoto důvodu umožňuje tento standard, aby byla celá hybridní smlouva označena jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.
- B4.3.10 Takové určení může být použito, ať už odstavec 4.3.3 požaduje oddělení vloženého derivátu od hostitelské smlouvy nebo takové oddělení zakazuje. Odstavec 4.3.5 by však nebyl dostatečným důvodem k označení hybridní smlouvy jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku v případech uvedených v odst. 4.3.5 písm. a) a b), protože by takový postup nevedl ke snížení složitosti ani zvýšení spolehlivosti.

Přehodnocení vložených derivátů

- B4.3.11 Účetní jednotka v souladu s odstavcem 4.3.3 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 podstatně mění peněžní toky, jež by jinak smlouva vyžadovala, v kterémžto případě je přehodnocení povinné. Účetní jednotka určí, zda je změna peněžních toků podstatná, tím, že zváží, do jaké míry se změnily očekávané budoucí peněžní toky spojené s vloženým derivátem, hostitelská smlouva nebo obojí a zda je změna podstatná ve srovnání s dříve očekávanými peněžními toky vyplývajícími ze smlouvy.
- B4.3.12 Odstavec B4.3.11 neupravuje akvizici smluv s vloženými deriváty v rámci:
- a) podnikové kombinace (jak ji definuje IFRS 3 *Podnikové kombinace*);
 - b) podnikových kombinací mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou tak, jak je popisují odstavce B1–B4 IFRS 3;
 - c) založení společného podniku, na který se vztahuje standard IFRS 11 *Společná ujednání*,

nebo jejich možné přehodnocení k datu akvizice¹.

Reklasifikace finančních aktiv (oddíl 4.4)

Reklasifikace finančních aktiv

- B4.4.1 Ustanovení odstavce 4.4.1 vyžaduje, aby účetní jednotka reklasifikovala finanční aktiva, jestliže mění svůj obchodní model řízení těchto finančních aktiv. Předpokládá se, že takové změny budou velmi málo časté. Takové změny určuje vrcholové vedení účetní jednotky v důsledku vnějších či vnitřních změn a musí být podstatné pro činnosti účetní jednotky a prokazatelné vůči vnějším stranám. V souladu s touto skutečností dojde ke změně obchodního modelu účetní jednotky jen tehdy, když účetní jednotka buď začne, nebo přestane provádět aktivitu, která je podstatná pro její činnost; například když účetní jednotka nabude, pozbude nebo ukončí linii podnikání. Ke změnám obchodního modelu patří i následující příklady:
- a) účetní jednotka má portfolio komerčních půjček, které drží za účelem prodeje v krátkodobém horizontu. Účetní jednotka koupí společnost, která řídí komerční půjčky a její obchodní model spočívá v držení těchto půjček za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Dané portfolio komerčních půjček již není na prodej a je nyní řízeno společně se získanými komerčními půjčkami, přičemž všechny jsou drženy za účelem inkasa smluvních peněžních toků;
 - b) firma poskytující finanční služby se rozhodne ukončit svou činnost na retailovém hypotečním trhu. Tento podnik již nepřijímá nové zakázky a firma poskytující finanční služby aktivně nabízí své portfolio hypotečních úvěrů k prodeji.
- B4.4.2 Změna cíle obchodního modelu účetní jednotky se musí uskutečnit přede dnem reklasifikace. Jestliže se například firma poskytující finanční služby 15. února rozhodne, že ukončí svou činnost na retailovém hypotečním trhu, a proto musí reklasifikovat všechna dotčená finanční aktiva ke dni 1. dubna, tj. k prvnímu dni příštího vykazovaného období účetní jednotky), nesmí již po 15. únoru přijímat nové zakázky v oblasti retailových hypoték ani se jinak zapojovat do činností podle svého dřívějšího obchodního modelu.
- B4.4.3 Změnami v obchodním modelu nejsou:
- a) změna záměru týkající se určitých finančních aktiv (i za předpokladu podstatných změn tržních podmínek);
 - b) dočasný zánik určitého trhu finančních aktiv;
 - c) převod finančních aktiv mezi jednotlivými částmi účetní jednotky s odlišnými obchodními modely.

OCEŇOVÁNÍ (KAPITOLA 5)

Prvotní ocenění (oddíl 5.1)

- B5.1.1 Reálnou hodnotou finančního nástroje při prvotním uznání je obvykle transakční cena (tj. reálná hodnota přijatého nebo poskytnutého protiplnění, viz také odstavec B5.1.2A a IFRS 13). Pokud je však část poskytnutého nebo přijatého protiplnění za něco jiného než za finanční nástroj, účetní jednotka ocení reálnou hodnotu finančního nástroje. Například reálná hodnota dlouhodobého úvěru nebo pohledávky, která nenese úrok, může být oceněna jako současná hodnota všech 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 pro uznání jako nějaký jiný typ aktiva.
- B5.1.2 Pokud účetní jednotka poskytne úvěr s netržní úrokovou sazbou (např. 5 %, zatímco tržní sazba u podobných úvěrů je 8 %) a obdrží poplatek jako kompenzaci, pak účetní jednotka zaúčtuje úvěr v reálné hodnotě, tzn. po odečtení obdrženého poplatku.
- B5.1.2A Nejlepším důkazem reálné hodnoty finančního nástroje při prvotním uznání je obvykle transakční cena (tj. reálná hodnota poskytnutého nebo přijatého protiplnění, viz také IFRS 13). Pokud účetní jednotka zjistí, že se reálná hodnota při prvotním uznání liší od transakční ceny uvedené v odstavci 5.1.1A, vykáže tento nástroj k tomuto datu následovně:
- a) při oceňování požadovaném podle odstavce 5.1.1 v případě, že je reálná hodnota doložena kotovanou cenou pro stejné aktivum nebo závazek na aktivním trhu (tj. vstupem na úrovni 1) nebo založena na technice ocenění, která používá pouze údaje z pozorovatelných trhů. Účetní jednotka uzná rozdíl mezi reálnou hodnotou při prvotním uznání a transakční cenou jako zisk nebo ztrátu;
 - b) ve všech ostatních případech při oceňování požadovaném podle odstavce 5.1.1 bude tento údaj upraven o odloženou výši rozdílu mezi reálnou hodnotou při prvotním uznání a transakční cenou. Po prvotním uznání účetní jednotka uzná tento odložený rozdíl jako zisk nebo ztrátu pouze tehdy, pokud vyplývá ze změny určitých faktorů (včetně času), které by účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny aktiva nebo závazku.

¹

IFRS 3 upravuje akvizici smluv s vloženými deriváty v rámci podnikových kombinací.

Následné oceňování (oddíly 5.2 a 5.3)

- B5.2.1 Pokud je finanční nástroj, který byl původně uznán jako finanční aktivum, oceněn reálnou hodnotou do hospodářského výsledku a jeho reálná hodnota je nižší než nula, pak je finančním závazkem v souladu s odstavcem 4.2.1. Hybridní hostitelské smlouvy, které jsou aktivy v rozsahu působnosti tohoto standardu, jsou vždy oceňovány v souladu s odstavcem 4.3.2.
- B5.2.2 Následující příklad ilustruje účtování o transakčních nákladech při prvotním a následném ocenění finančního aktiva oceňovaného reálnou hodnotou se změnami vykázanými do ostatního úplného výsledku v souladu buď s odstavcem 5.7.5, nebo s odstavcem 4.1.2A. Účetní jednotka pořídí finanční aktivum za 100 MJ plus kupní provizi ve výši 2 MJ. Účetní jednotka tedy aktivum nejprve uzná v hodnotě 102 MJ. Vykazované období končí o den později, kdy kotovaná tržní cena aktiva je 100 MJ. Pokud by aktivum bylo prodáno, byla by zaplacená provize ve výši 3 MJ. K tomuto dni účetní jednotka ocení toto aktivum ve výši 100 MJ (bez ohledu na možnou provizi z prodeje) a do ostatního úplného výsledku uzná ztrátu ve výši 2 MJ. Jestliže je toto finanční aktivum oceněno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A, transakční náklady jsou odepsány do hospodářského výsledku pomocí metody efektivní úrokové míry.
- B5.2.2A Následné ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku a následné uznání zisků a ztrát uvedených v odstavci B5.1.2A musí být v souladu s požadavky tohoto standardu.
- Investice do kapitálových nástrojů a do smluv týkajících se těchto investic*
- B5.2.3 Všechny investice do kapitálových nástrojů a smluv týkajících se těchto nástrojů musí být oceňovány reálnou hodnotou. V omezených případech však mohou být vhodným odhadem reálné hodnoty pořizovací náklady. Tato situace může nastat v případě, že ke stanovení reálné hodnoty není k dispozici dostatek aktuálnějších informací nebo pokud existuje široká škála možných ocenění reálnou hodnotou a pořizovací náklady představují nejlepší odhad reálné hodnoty v této škále ocenění.
- B5.2.4 Mezi ukazatele nasvědčující tomu, že pořizovací náklady nemusí odrážet reálnou hodnotu, patří:
- a) podstatná změna výkonnosti jednotky, do které se investovalo, v porovnání s rozpočty, plány nebo mezníky;
 - b) změny očekávání z hlediska dosažení milníků technických výrobků jednotky, do které se investovalo;
 - c) podstatná změna na trhu z hlediska vlastního kapitálu, výrobků nebo potenciálních výrobků jednotky, do které se investovalo;
 - d) podstatná změna světového hospodářství nebo ekonomického prostředí, ve kterém jednotka, do které se investovalo, působí;
 - e) podstatná změna výkonnosti srovnatelných účetních jednotek, nebo ocenění vyplývajících z celkového trhu;
 - f) vnitřní záležitosti jednotky, do které se investovalo, jako například podvody, obchodní spory, soudní spory či změny řízení nebo strategie;
 - g) důkazy z externích transakcí v rámci vlastního kapitálu jednotky, do které se investovalo, buď od jednotky, do které se investovalo (například nedávná emise vlastního kapitálu), nebo na základě převodů kapitálových nástrojů mezi třetími stranami.
- B5.2.5 Seznam v odstavci B5.2.4 není vyčerpávající. Účetní jednotka použije všechny informace o výkonnosti a činnostech jednotky, do které se investovalo, získané po datu prvotního uznání. Pokud takové relevantní faktory existují, mohou naznačovat, že pořizovací náklady nemusí vyjadřovat reálnou hodnotu. V těchto případech účetní jednotka musí stanovit reálnou hodnotu.
- B5.2.6 Pořizovací náklady nepředstavují nikdy nejlepší odhad reálné hodnoty u investic do kotovaných kapitálových nástrojů (nebo smluv o kotovaných kapitálových nástrojích).

Oceňování naběhlou hodnotou (oddíl 5.4)

Metoda efektivní úrokové míry

- B5.4.1 Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka identifikuje poplatky, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje. Popis poplatků za finanční služby nemusí svědčit o povaze a podstatě poskytovaných služeb. K poplatkům, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje, se přistupuje jako k úpravě efektivní úrokové míry, pokud není daný finanční nástroj oceněn reálnou hodnotou, přičemž změna reálné hodnoty je uznána do hospodářského výsledku. V těchto případech se tyto poplatky uznávají jako výnosy nebo náklady při prvotním uznání daného nástroje.
- B5.4.2 K poplatkům, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje, patří:
- a) počáteční poplatky přijaté účetní jednotkou, které se týkají vzniku nebo akvizice finančního aktiva. Takové poplatky mohou zahrnovat kompenzaci za činnosti, jako je například posouzení finanční situace dlužníka, posouzení a vykazování záruk, kolaterálu a jiných bezpečnostních opatření,

vyjednávání podmínek nástroje, přípravu a zpracování dokumentů a uzavření transakce. Tyto poplatky jsou nedílnou součástí vytváření angažovanosti ve vztahu k výslednému finančnímu nástroji;

- b) poplatky přijaté účetní jednotkou za úvěrový příslib v případě, že tento úvěrový příslib není oceněn v souladu s odst. 4.2.1 písm. a) a je pravděpodobné, že účetní jednotka uzavře konkrétní úvěrovou smlouvu. Tyto poplatky jsou považovány za kompenzaci stávající angažovanosti při akvizici finančního nástroje. Jestliže tento příslib vyprší, aniž by účetní jednotka poskytla daný úvěr, uzná se tento poplatek jako výnos při uplynutí platnosti;
- c) počáteční poplatky hrazené při vydání finančních závazků oceněných naběhlou hodnotou. Tyto poplatky jsou nedílnou součástí vytváření angažovanosti ve vztahu k výslednému finančnímu závazku. Účetní jednotka rozlišuje mezi poplatky a náklady, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního závazku, a počátečními poplatky a transakčními náklady souvisejícími s právem poskytovat služby, jako jsou například služby správy investic.

B5.4.3 K poplatkům, které nejsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje a jsou účtovány v souladu s IFRS 15, patří:

- a) poplatky účtované za správu úvěru;
- b) poplatky za úvěrové přísliby v případě, že úvěrový příslib není oceněn v souladu s odst. 4.2.1 písm. a) a není pravděpodobné, že bude uzavřeno určité úvěrové ujednání, a
- c) poplatky za syndikaci úvěru přijaté účetní jednotkou, která úvěr zprostředkuje, ale neponechá si pro sebe žádnou část úvěrového balíku (případně si ponechá část se stejnou efektivní úrokovou mírou a srovnatelným rizikem jako jiní účastníci).

B5.4.4 Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka obvykle amortizuje veškeré poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady a jiné prémie nebo diskonty obsažené v kalkulaci efektivní úrokové míry v průběhu očekávané doby trvání finančního nástroje. 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 očekávané doby trvání tohoto finančního nástroje. V takovém případě je dobou amortizace doba do data příští takové fixace. Pokud například prémie nebo diskont finančního nástroje s pohyblivou úrokovou mírou zohledňují úrok, který se ve finančním nástroji akumuluje od doby poslední platby, nebo pokud zohledňují změny v tržních mírách od doby, kdy se pohyblivá úroková míra upravila na tržní úroveň, budou amortizovány do data příští úpravy pohyblivého 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 úvěrové marže oproti pohyblivé úrokové míře u daného finančního nástroje nebo důsledkem jiných proměnných, které nejsou upraveny na tržní úroveň, pak je amortizován po dobu předpokládaného trvání finančního nástroje.

B5.4.5 U finančních aktiv a finančních závazků s pohyblivou úrokovou mírou mění efektivní úrokovou míru periodické přepočty peněžních toků s cílem zohlednit pohyby tržních úrokových měr. Pokud jsou finanční aktiva nebo finanční závazky s pohyblivou úrokovou mírou prvotně uznány v částce rovnající se nominální hodnotě pohledávky nebo závazku při splatnosti, nemá obvykle přepočet budoucích úrokových plateb na účetní hodnotu aktiva nebo závazku podstatný účinek.

B5.4.6 Pokud účetní jednotka zreviduje své odhady plateb nebo příjmů (s výjimkou modifikací v souladu s odstavcem 5.4.3 a změn odhadů očekávaných úvěrových ztrát), musí upravit hrubou účetní hodnotu finančního aktiva nebo naběhlou hodnotu finančního závazku (nebo skupiny finančních nástrojů) tak, aby zohlednila skutečné a revidované odhadované smluvní peněžní toky. Účetní jednotka vypočítá novou hrubou účetní hodnotu finančního aktiva nebo naběhlou hodnotu finančního závazku jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích smluvních peněžních toků, které jsou diskontovány původní efektivní úrokovou mírou tohoto finančního nástroje (nebo efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva), případně tam, kde je to vhodné, revidovanou efektivní úrokovou mírou vypočtenou v souladu s odstavcem 6.5.10. Úprava se uzná do hospodářského výsledku jako náklad nebo výnos.

B5.4.7 V některých případech je finanční aktivum považováno za úvěrově znehodnocené při prvotním uznání, protože úvěrové riziko je velmi vysoké, a v případě nákupu je získáno s výraznou slevou. Účetní jednotka má povinnost zahrnout počáteční očekávané úvěrové ztráty do odhadovaných peněžních toků při výpočtu efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko pro finanční aktiva, která jsou považována za nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva při prvotním uznání. To však neznamená, že by efektivní úroková míra upravená o úvěrové riziko měla být uplatněna pouze proto, že dané finanční aktivum má při prvotním uznání vysoké úvěrové riziko.

Transakční náklady

B5.4.8 Transakční náklady zahrnují poplatky a provizi obchodním zástupcům včetně zaměstnanců, kteří působí jako obchodní zástupci), poradcům, makléřům a prodejčům, dále odvody regulačním orgánům a burzám

a daně a cla. Transakční náklady naopak nezahrnují prémie nebo diskonty, náklady na financování, interní správní náklady nebo náklady na držbu.

Odpis

- B5.4.9 Odpis se může vztahovat k finančnímu aktivu jako celku nebo k jeho části. Účetní jednotka například plánuje uplatnit kolaterál na finanční aktivum a očekává, že z kolaterálu získá zpět maximálně 30 procent tohoto finančního aktiva. Jestliže účetní jednotka nemá přiměřené vyhlídky, že získá z finančního aktiva zpět jakékoli další peněžní toky, měla by zbývajících 70 procent finančního aktiva odepsat.

Znehodnocení (oddíl 5.5)

Portfoliový a individuální základ pro posuzování

- B5.5.1 Pro splnění cíle uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání u podstatných zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání může být nezbytné provést posouzení podstatných zvýšení úvěrového rizika na portfoliovém základě zohledněním informací, které naznačují podstatné zvýšení úvěrového rizika například u skupiny nebo podskupiny finančních nástrojů. Cílem tohoto postupu je zajistit, aby účetní jednotka splňovala cíl uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v případě, že dojde k podstatným zvýšením úvěrového rizika, a to i tehdy, když důkazy o takových podstatných zvýšeních úvěrového rizika na úrovni jednotlivých nástrojů dosud nejsou k dispozici.
- B5.5.2 Obecně se předpokládá, že očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání budou uznány dříve, než bude daný finanční nástroj po splatnosti. Úvěrové riziko se obvykle podstatně zvýší před uplynutím splatnosti finančního nástroje nebo dříve, než jsou pozorovány jiné zpožďující se ukazatele specifické pro dlužníka (například modifikace nebo restrukturalizace). V důsledku toho platí, že pokud jsou bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí dostupné přiměřené a doložitelné informace, které by vypovídaly o vyhlídkách do budoucna více než informace o dnech po splatnosti, musí být pro posouzení změny úvěrového rizika použity.
- B5.5.3 Avšak v závislosti na povaze finančních nástrojů a informací o úvěrovém riziku dostupných pro určité skupiny finančních nástrojů nemusí být účetní jednotka schopna identifikovat podstatné změny úvěrového rizika pro jednotlivé finanční nástroje dříve, než po splatnosti daného finančního nástroje. Může tomu tak být u finančních nástrojů, jako jsou například retailové úvěry, u kterých je k dispozici jen málo aktualizovaných informací o úvěrovém riziku nebo žádné takové informace, které jsou u jednotlivých nástrojů běžně získávány a sledovány, dokud zákazník neporuší smluvní podmínky. Kdyby nebyly změny úvěrového rizika u jednotlivých finančních nástrojů začteny dříve, než bude daný nástroj po splatnosti, opravná položka založená pouze na informacích o úvěrovém riziku na úrovni jednotlivého finančního nástroje by věrně nezobrazovala změny úvěrového rizika od prvotního uznání.
- B5.5.4 Účetní jednotka nemá za určitých okolností k dispozici přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které by jí umožnily vypočítat očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání na úrovni jednotlivých nástrojů. V takovém případě musí být očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání uznány na portfoliovém základě, který zohledňuje komplexní informace o úvěrovém riziku. Tyto komplexní informace o úvěrovém riziku musí zahrnovat nejen informace o dnech po splatnosti, ale rovněž všechny relevantní informace o úvěrech včetně výhledových makroekonomických informací s cílem přiblížit se výsledku uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v případě, že došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání na úrovni jednotlivých nástrojů.
- B5.5.5 Za účelem určení podstatných zvýšení úvěrového rizika a uznání opravné položky na portfoliovém základě může účetní jednotka rozdělit finanční nástroje do skupin na základě sdílených znaků úvěrového rizika s cílem usnadnit analýzu, která je určena k tomu, aby umožnila včasnou identifikaci podstatných zvýšení úvěrového rizika. Účetní jednotka by neměla tyto informace zastírat tím, že bude rozdělovat do skupin finanční nástroje s odlišnými znaky rizika. Mezi sdílené znaky úvěrového rizika patří například:
- a) typ nástroje;
 - b) ratingy úvěrového rizika;
 - c) typ kolaterálu;
 - d) datum prvotního uznání;
 - e) zbývajících doba do splatnosti;
 - f) průmyslové odvětví;
 - g) zeměpisné umístění dlužníka a
 - h) hodnota kolaterálu vztahujícího se k danému finančnímu aktivu, pokud má vliv na pravděpodobnost selhání (například úvěry bez postihu v některých jurisdikcích nebo poměry úvěru k hodnotě).
- B5.5.6 Odstavec 5.5.4 vyžaduje, aby byly očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání uznány u všech finančních nástrojů, u kterých od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika. Aby splnila tento cíl, měla by účetní jednotka, pokud není schopna rozdělit finanční nástroje do skupin, u kterých se má

za to, že se jejich úvěrové riziko od prvotního uznání podstatně zvýšilo, na základě sdílených znaků úvěrového rizika, uznat očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání u části finančních aktiv, u kterých se má za to, že došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika. Agregace finančních nástrojů umožňující posoudit, zda došlo ke změnám úvěrového rizika na portfoliovém základě, se může v průběhu času měnit, pokud jsou získány nové informace o skupinách finančních nástrojů nebo o jednotlivých finančních nástrojích.

Okamžik uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání

- B5.5.7 Posuzování toho, zda by měly být očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání uznány, je založeno na podstatném zvýšení pravděpodobnosti nebo rizika selhání od prvotního uznání (bez ohledu na to, zda byl finanční nástroj reifikován, aby odrážel zvýšení úvěrového rizika), a nikoli na důkazech o tom, že finanční aktivum bylo úvěrově znehodnoceno k datu vykazání nebo v okamžiku, kdy skutečně došlo k selhání. Obvykle platí, že k podstatnému zvýšení úvěrového rizika dojde před úvěrovým znehodnocením finančního aktiva nebo před skutečným selháním.
- B5.5.8 V případě úvěrových příslibů účetní jednotka zváží změny rizika selhání úvěru, k němuž se úvěrový příslib vztahuje. V případě smluv o finanční záruce účetní jednotka zváží změny rizika selhání určitého dlužníka ve vztahu k dané smlouvě.
- B5.5.9 Význam změny úvěrového rizika od prvotního uznání závisí na riziku selhání při prvotním uznání. Proto bude daná změna v absolutních hodnotách v případě rizika selhání podstatnější pro finanční nástroj s nižším počátečním rizikem selhání v porovnání s finančním nástrojem s vyšším počátečním rizikem selhání.
- B5.5.10 Riziko selhání u finančních nástrojů se srovnatelným úvěrovým rizikem je tím vyšší, čím je delší očekávaná doba trvání tohoto nástroje; například riziko selhání u dluhopisu s ratingem AAA s očekávanou dobou trvání 10 let je vyšší než u dluhopisu s ratingem AAA s očekávanou dobou trvání pět let.
- B5.5.11 Vzhledem ke vztahu mezi očekávanou dobou trvání a rizikem selhání nelze změnu úvěrového rizika posoudit pouze na základě porovnání změny absolutního rizika selhání v průběhu času. Jestliže je například riziko selhání u finančního nástroje s očekávanou dobou trvání 10 let při prvotním uznání stejné jako riziko selhání u tohoto finančního nástroje, pokud jeho očekávaná doba trvání v následujícím období činí pouze pět let, může to naznačovat zvýšení úvěrového rizika. Je tomu tak proto, že riziko selhání v průběhu očekávané doby trvání se zpravidla s postupem času snižuje, pokud se úvěrové riziko nemění a finanční nástroj je blíže datu splatnosti. U finančních nástrojů, které mají pouze podstatné platební závazky blízko datu splatnosti finančního nástroje, se však riziko selhání nemusí v průběhu času nutně snižovat. V takovém případě by účetní jednotka měla vzít v úvahu i jiné kvalitativní faktory, které by dokládaly, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání.
- B5.5.12 Účetní jednotka může při posuzování, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje od prvotního uznání nebo při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát uplatňovat různé přístupy. Účetní jednotka může uplatňovat odlišné přístupy pro odlišné finanční nástroje. Přístup, který nezahrnuje explicitní pravděpodobnost selhání jako vstup sám o sobě, jako je například přístup míry úvěrové ztráty, může být v souladu s požadavky tohoto standardu za předpokladu, že účetní jednotka je schopna oddělit změny rizika selhání od změn jiných faktorů určujících očekávané úvěrové ztráty, jako je například kolaterál, a při tomto hodnocení zohlední následující skutečnosti:
- a) změnu rizika selhání od prvotního uznání;
 - b) očekávanou dobu trvání finančního nástroje a
 - c) přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které mohou ovlivnit úvěrové riziko.
- B5.5.13 Metody užívané ke stanovení, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje od prvotního uznání, by měly vzít v úvahu znaky finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) a výskyty selhání v minulosti u srovnatelných finančních nástrojů. Bez ohledu na požadavek uvedený v odstavci 5.5.9 platí, že u finančních nástrojů, u nichž nejsou výskyty selhání soustředěny do určitého bodu v průběhu očekávané doby trvání finančního nástroje, mohou změny rizika selhání v období následujících 12 měsíců představovat přiměřenou aproximaci změny rizika selhání v době trvání daného nástroje. V takových případech může účetní jednotka využít změn rizika selhání v období následujících 12 měsíců pro stanovení, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání, pokud okolnosti nenaznačují, že je nutné provést posouzení za celou dobu trvání daného nástroje.
- B5.5.14 U některých finančních nástrojů nebo za určitých okolností však nemusí být vhodné použít za účelem stanovení, zda by očekávané úvěrové ztráty měly být uznány za dobu trvání nástroje, změny rizika selhání v období následujících 12 měsíců. Například změna rizika selhání v následujících 12 měsících nemusí být vhodným základem pro určování toho, zda došlo ke zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje se splatností delší než 12 měsíců, jestliže:
- a) daný finanční nástroj má podstatné platební závazky pouze v období přesahujícím následujících 12 měsíců;

- b) dojde ke změnám relevantních makroekonomických nebo jiných faktorů vztahujících se k úvěru, které nejsou dostatečně zohledněny v riziku selhání v následujících 12 měsících, nebo
- c) změny faktorů vztahujících se k úvěru mají dopad na úvěrové riziko finančního nástroje (nebo mají zřetelnější účinek) pouze v období přesahujícím následujících 12 měsíců.

Určování, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání

- B5.5.15 Při určování, zda je nezbytné uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, účetní jednotka zváží přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které mohou ovlivnit úvěrové riziko finančního nástroje v souladu s odst. 5.5.17 písm. c). Při určování, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání, nemusí účetní jednotka provést vyčerpávající vyhledávání informací.
- B5.5.16 Analýza úvěrového rizika je multifaktorová, ucelená analýza; zda je určitý faktor relevantní a jakou má váhu v porovnání s jinými faktory bude záviset na typu produktu, znacích finančních nástrojů a na dlužníkovi, jakož i na zeměpisné oblasti. Účetní jednotka zváží přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které jsou relevantní pro konkrétní posuzovaný finanční nástroj. Některé faktory nebo ukazatele však nemusí být na úrovni jednotlivých finančních nástrojů identifikovatelné. V takovém případě by měly být tyto faktory nebo ukazatele posuzovány pro příslušná portfolia, skupiny portfolií nebo části portfolia finančních nástrojů s cílem určit, zda byl splněn požadavek v odstavci 5.5.3 týkající se uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání.
- B5.5.17 Při posuzování změn úvěrového rizika by mohl být relevantní následující neúplný seznam informací:
- a) podstatné změny vnitřních cenových ukazatelů úvěrového rizika v důsledku změny úvěrového rizika od okamžiku zahájení včetně, ale nikoli výhradně, úvěrové marže, která by vznikla, pokud by určitý finanční nástroj nebo podobný finanční nástroj se stejnými podmínkami a stejnou protistranou nově vznikl nebo byl vydán k datu vykazání;
 - b) jiné změny měr nebo podmínek stávajícího finančního nástroje, které by byly podstatně odlišné v případě, že by nástroj nově vznikl nebo byl vydán k datu vykazání (jako například přísnější dohody, zvýšené částky kolaterálu nebo záruk nebo vyšší ochrana příjmů) v důsledku změn úvěrového rizika finančního nástroje od prvotního uznání;
 - c) podstatné změny externích tržních ukazatelů úvěrového rizika určitého finančního nástroje nebo podobných finančních nástrojů se stejnou očekávanou dobou trvání. Změny tržních ukazatelů úvěrového rizika zahrnují mimo jiné:
 - i) úvěrovou marži;
 - ii) ceny swapů úvěrového selhání pro dlužníka;
 - iii) délku období nebo rozsah, v němž je reálná hodnota finančního aktiva nižší než jeho naběhlá hodnota, a
 - iv) jiné tržní informace týkající se dlužníka, jako například změny cen dluhových a kapitálových nástrojů dlužníka;
 - d) skutečná nebo očekávaná podstatná změna externího úvěrového ratingu daného finančního nástroje;
 - e) skutečné nebo očekávané snížení interního úvěrového ratingu dlužníka nebo snížení behaviorálního scoringu užívaného při interním posuzování úvěrového rizika. Interní úvěrové ratingy a interní behaviorální scoring jsou spolehlivější, jsou-li vázány na externí ratingy nebo podporovány studiemi selhání;
 - f) stávající nebo očekávané nepříznivé změny finančních nebo ekonomických podmínek podniku, u nichž se očekává, že způsobí podstatnou změnu schopnosti dlužníka dostát svým dlužným závazkům, jako je například skutečné nebo očekávané zvýšení úrokových měr či skutečné nebo očekávané podstatné zvýšení míry nezaměstnanosti;
 - g) skutečná nebo očekávaná podstatná změna provozních výsledků dlužníka. Jedná se například o skutečný nebo očekávaný pokles výnosů nebo marží, zvyšování provozních rizik, schodky pracovního kapitálu, snižující se kvalitu aktiv, zvýšený pákový efekt rozvahy, likviditu, problémy v oblasti vedení společnosti nebo změny rozsahu působnosti nebo organizační struktury podniku (například ukončení činnosti určitého segmentu podniku), jejichž výsledkem je podstatná změna schopnosti dlužníka dostát jeho dlužným závazkům;
 - h) podstatná zvýšení úvěrového rizika jiných finančních nástrojů téhož dlužníka;
 - i) skutečná nebo očekávaná podstatná nepříznivá změna regulatorního, ekonomického nebo technologického prostředí dlužníka, jejímž výsledkem je podstatná změna schopnosti dlužníka dostát jeho dlužným závazkům, jako je například pokles poptávky po produktu, který dlužník prodává v důsledku technologického posunu;

- j) podstatné změny hodnoty kolaterálu zajišťujícího daný závazek nebo kvality záruk třetích stran nebo úvěrových posílení, u nichž se předpokládá, že sníží ekonomickou motivaci dlužníka provádět plánované smluvní platby nebo budou mít jiný dopad na pravděpodobnost selhání. Jestliže například poklesne hodnota kolaterálu v důsledku poklesu cen domů, znamená to pro dlužníky v některých jurisdikcích větší motivaci k tomu, aby neplnili závazky ze svých hypoték;
- k) podstatná změna kvality záruky poskytnuté akcionářem (nebo mateřským podnikem jednotlivce), jestliže tento akcionář nebo mateřské podniky mají motivaci a finanční schopnost předejít neplnění závazků vložením kapitálu nebo peněžních prostředků;
- l) podstatné změny, jakými jsou například snížení finanční podpory mateřského podniku nebo jiného přidruženého podniku, či skutečná nebo očekávaná podstatná změna zvýšení kvality úvěrového aktiva, u nichž se očekává, že sníží ekonomickou motivaci dlužníka provádět plánované smluvní platby. Zvýšení nebo podpora kvality úvěrového aktiva zahrnuje zohlednění finanční situace ručitele a/nebo u podílů vydaných v rámci sekuritizace toho, zda se předpokládá, že podřízený podíl bude schopen absorbovat očekávané úvěrové ztráty (například z úvěrů, které slouží jako podklad daného cenného papíru);
- m) očekávané změny úvěrové dokumentace včetně očekávaného porušení smlouvy, které mohou vést ke vzdání se práv vyplývajících z ujednání nebo k jejich úpravě, k úrokovým prázdninám, ke zvýšení úrokové míry, které vyžaduje dodatečný kolaterál nebo záruky, případně k jiným změnám smluvního rámce daného nástroje;
- n) podstatné změny očekávané výkonnosti a chování dlužníka včetně změn v platební situaci dlužníků ve skupině (např. zvýšený očekávaný objem opožděných smluvních plateb nebo podstatné zvýšení očekávaného objemu dlužníků z kreditních karet, u kterých se předpokládá, že dosáhli svého úvěrového limitu nebo jej překročili nebo že splácejí minimální měsíční částku);
- o) změny přístupu účetní jednotky ke správě úvěrů ve vztahu k danému finančnímu nástroji; tj. na základě vznikajících ukazatelů změn úvěrového rizika finančního nástroje se předpokládá, že účetní jednotka použije aktivnější praktiky řízení úvěrového rizika, nebo že se zaměří na řízení daného nástroje včetně důkladnějšího dohledu nebo kontroly daného nástroje, případně provede konkrétní intervenci ve vztahu k dlužníkovi;
- p) informace o úvěrech po splatnosti včetně vyvratitelného předpokladu uvedeného v odstavci 5.5.11.

B5.5.18 V některých případech mohou být dostupné kvalitativní a nestatistické kvantitativní informace dostačující pro stanovení, že daný finanční nástroj splnil kritérium pro uznání opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. To znamená, že pro to, aby bylo možné stanovit, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje, nemusí tato informace projít statistickým modelem nebo procesem úvěrových ratingů. V jiných případech může být nutné, aby účetní jednotka zvážila jiné informace včetně informací ze svých statistických modelů nebo procesů úvěrových ratingů. Alternativně může účetní jednotka založit hodnocení na obou typech informací, tj. na kvalitativních faktorech, které nejsou zaúčtovány prostřednictvím procesu interních ratingů, a na konkrétní kategorii interního ratingu k datu vykazání, přičemž zohlední znaky úvěrového rizika při prvotním uznání, jestliže jsou oba typy informací relevantní.

Vyvratitelný předpoklad více než 30 dnů po splatnosti

B5.5.19 Vyvratitelný předpoklad v odstavci 5.5.11 není absolutním ukazatelem toho, že by měly být uznány očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání, ale má se za to, že se jedná o nejzazší bod, k němuž by měly být očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání uznány dokonce i v případě použití informací o vyhlídkách do budoucna (včetně makroekonomických faktorů na úrovni portfolia).

B5.5.20 Účetní jednotka může tento předpoklad vyvrátit. Může tak ale učinit pouze v případě, že má k dispozici přiměřené a doložitelné informace, které prokazují, že i když jsou smluvní platby více než 30 dnů po splatnosti, nepředstavuje to podstatné zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje. Je tomu tak například v případě, že k nesplácení došlo v důsledku administrativního opomenutí, a nikoli v důsledku finančních potíží dlužníka, případně pokud má účetní jednotka přístup k historickým údajům prokazujícím, že neexistuje korelace mezi podstatnými zvýšeními rizika selhání a finančními aktivy, jejichž platby jsou více než 30 dnů po splatnosti, přičemž však tyto údaje takovou korelaci identifikují, pokud jsou platby více než 60 dnů po splatnosti.

B5.5.21 Účetní jednotka nesmí vyrovnat načasování podstatných zvýšení úvěrového rizika a uznání očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání s okamžikem, kdy je finanční aktivum považováno za úvěrově znehodnocené nebo splňuje interní definici selhání, které používá daná účetní jednotka.

Finanční nástroje, které mají k datu vykazání nízké úvěrové riziko

B5.5.22 Úvěrové riziko finančního nástroje se pro účely odstavce 5.5.10 považuje za nízké, jestliže má daný finanční nástroj nízké riziko selhání, dlužník má silnou schopnost plnit své závazky v oblasti smluvních peněžních toků v blízké budoucnosti a nepříznivé změny ekonomických a hospodářských podmínek v dlouhodobém horizontu mohou, ale nutně nemusí snížit schopnost dlužníka dostát jeho závazkům v oblasti smluvních peněžních toků. Finanční nástroje nejsou považovány za finanční nástroje s nízkým

úvěrovým rizikem, pokud je u nich nízké riziko ztráty považováno pouze za důsledek hodnoty kolaterálu a bez tohoto kolaterálu by daný finanční nástroj nebyl považován za finanční nástroj s nízkým úvěrovým rizikem. Finanční nástroje rovněž nejsou považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem pouze z toho důvodu, že mají nižší riziko selhání než jiné finanční nástroje dané účetní jednotky, případně ve vztahu k úvěrovému riziku jurisdikce, ve které tato účetní jednotka působí.

- B5.5.23 Aby mohla účetní jednotka stanovit, zda má finanční nástroj nízké úvěrové riziko, může použít své interní ratingy úvěrového rizika nebo jiné metodiky, které jsou v souladu s celosvětově chápanou definicí nízkého úvěrového rizika a které zohledňují rizika a typ posuzovaných finančních nástrojů. Příkladem, kdy lze finanční nástroj považovat za nástroj s nízkým úvěrovým rizikem, je externí rating „investičního stupně“. Pro to, aby mohly být finanční nástroje považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem, však není nutné, aby byly podrobeny externímu ratingu. Měly by však být považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem z hlediska účastníka trhu při zohlednění všech podmínek daného finančního nástroje.
- B5.5.24 Očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání finančního nástroje se neuznávají jen z toho důvodu, že byl považován za finanční nástroj s nízkým úvěrovým rizikem v předchozím účetním období, ale není za něj považován k datu vykázání. V takovém případě účetní jednotka určí, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání, a zda je tedy nutné, aby byly očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání uznány v souladu s odstavcem 5.5.3.

Modifikace

- B5.5.25 Za určitých okolností může nové sjednání nebo modifikace smluvních peněžních toků finančního aktiva v souladu s tímto standardem vést k vynětí stávajícího finančního aktiva. Když má modifikace finančního aktiva za následek vynětí stávajícího finančního aktiva a následné uznání modifikovaného finančního aktiva, považuje se modifikované aktivum pro účely tohoto standardu za „nové“ finanční aktivum.
- B5.5.26 V souladu s tím se při uplatňování požadavků týkajících se znehodnocení u daného modifikovaného finančního aktiva přistupuje k datu modifikace jako k datu prvotního uznání tohoto finančního aktiva. To obvykle znamená vyčíslení opravné položky v částce rovnající se dvanáctiměsíčním očekávaným úvěrovým ztrátám, dokud nejsou splněny požadavky pro uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání uvedené v odstavci 5.5.3. Avšak za určitých neobvyklých okolností následujících po modifikaci, v jejímž důsledku dojde k vynětí původního finančního aktiva, může existovat důkaz, že toto modifikované finanční aktivum je úvěrově znehodnoceno při prvotním uznání, a proto by toto finanční aktivum mělo být uznáno jako vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum. K tomu by mohlo dojít například v situaci, kdy byla provedena podstatná modifikace klasifikovaného aktiva, jejímž výsledkem bylo vynětí původního finančního aktiva. V takovém případě se může stát, že na základě modifikace vznikne nové finanční aktivum, které je úvěrově znehodnoceno při prvotním uznání.
- B5.5.27 Jestliže byly smluvní peněžní toky z finančního aktiva nově sjednány nebo jinak modifikovány, ale finanční aktivum není vyřazeno, není toto finanční aktivum automaticky považováno za finanční aktivum s nižším úvěrovým rizikem. Účetní jednotka posoudí, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního uznání, na základě všech přiměřených a doložitelných informací, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Ty zahrnují historické informace, informace o vyhlídkách do budoucna a hodnocení úvěrového rizika v průběhu očekávané doby trvání finančního aktiva včetně informací o okolnostech, které k modifikaci vedly. Důkaz toho, že kritéria pro uznání očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání již nejsou splňována, může zahrnovat historii aktuální a včasné výkonnosti v oblasti plateb v porovnání s modifikovanými smluvními podmínkami. Zákazník by obvykle musel prokázat konzistentně dobrou platební disciplínu v průběhu období předcházejícího okamžiku, kdy se má za to, že došlo ke snížení úvěrového rizika. Například historie zmeškaných nebo neúplných plateb obvykle nebude smazána pouhým provedením jedné platby v době následující po změně smluvních podmínek.

Vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát

Očekávané úvěrové ztráty

- B5.5.28 Očekávané úvěrové ztráty představují pravděpodobnostně vážený odhad úvěrových ztrát (tj. současnou hodnotu všech hotovostních schodků) v průběhu předpokládané doby trvání finančního nástroje. Hotovostní schodky představují rozdíl mezi peněžními toky splatnými účetní jednotce podle smlouvy a peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává. Vzhledem k tomu, že očekávané úvěrové ztráty zohledňují částku a načasování plateb, úvěrová ztráta vzniká, i když účetní jednotka očekává, že platba bude uhrazena v plné výši, ale později než ve smluvně sjednaném termínu splatnosti.
- B5.5.29 U finančních aktiv představuje úvěrová ztráta současnou hodnotu rozdílu mezi:
- a) smluvními peněžními toky splatnými účetní jednotce podle smlouvy a
 - b) peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává.
- B5.5.30 U nevyčerpaných úvěrových příslibů představuje úvěrová ztráta současnou hodnotu rozdílu mezi:
- a) smluvními peněžními toky, které jsou splatné účetní jednotce, jestliže držitel úvěrového příslibu čerpá úvěr, a

b) peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává v případě čerpání úvěru.

- B5.5.31 Odhad účetní jednotky ohledně očekávaných úvěrových ztrát z úvěrových příslibů musí být v souladu s jejím očekáváním čerpání daného úvěrového příslibu, tj. musí zohlednit část úvěrového příslibu, která bude dle očekávání čerpána do 12 měsíců od data vykazání při odhadu dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát, a část úvěrového příslibu, která bude dle očekávání čerpána v průběhu předpokládané doby trvání úvěrového příslibu při odhadu očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání.
- B5.5.32 U smlouvy o finanční záruce má účetní jednotka povinnost provádět platby pouze v případě neplnění závazků dlužníkem v souladu s podmínkami nástroje, který je zaručen. V souladu s tím jsou hotovostní schodky očekávanými platbami za účelem odškodnění držitele za úvěrovou ztrátu, která mu vznikne, po odečtení veškerých částek, jejichž inkaso účetní jednotka očekává od držitele, dlužníka nebo jakékoli jiné strany. Jestliže je aktivum plně zaručeno, byl by odhad hotovostních schodků u smlouvy o finanční záruce v souladu s odhadem hotovostních schodků u aktiva, na které se záruka vztahuje.
- B5.5.33 U finančního aktiva, které je k datu vykazání úvěrově znehodnoceno, ale není nakoupeným nebo vzniklým úvěrově znehodnoceným finančním aktivem, vyčíslí účetní jednotka očekávané úvěrové ztráty jako rozdíl mezi hrubou účetní hodnotou daného aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou tohoto finančního aktiva. Úprava se uzná do hospodářského výsledku jako zisk nebo ztráta ze znehodnocení.
- B5.5.34 Při vyčíslení opravné položky u pohledávky vyplývající z leasingu mají peněžní toky použité k určení očekávaných úvěrových ztrát být v souladu s peněžními toky použitými k ocenění této pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IFRS 16 *Leasingy*.
- B5.5.35 Účetní jednotka může uplatnit při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát praktická zjednodušení, jestliže jsou v souladu se zásadami uvedenými v odstavci 5.5.17. Příkladem praktického zjednodušení je výpočet očekávaných úvěrových ztrát u pohledávek z obchodního styku s využitím matice opravných položek. Účetní jednotka by na pohledávky z obchodního styku uplatnila historické zkušenosti s úvěrovými ztrátami (příslušně upravené v souladu s odstavci B5.5.51–B5.5.52) za účelem odhadu dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát nebo očekávaných úvěrových ztrát z finančních aktiv za dobu trvání podle toho, který z těchto způsobů by byl relevantní. Matice opravných položek by mohla například určit pevnou míru opravných položek v závislosti na počtu dnů, kdy je pohledávka z obchodního styku po splatnosti (například 1 procento, jestliže není po splatnosti, 2 procenta, jestliže je po splatnosti méně než 30 dnů, 3 procenta, jestliže je po splatnosti více než 30 dnů, ale méně než 90 dnů, 20 procent, jestliže je po splatnosti 90–180 dnů atd.). V závislosti na rozmanitosti své zákaznické základny by účetní jednotka použila vhodné klasifikace v případě, že by její historická zkušenost s úvěrovou ztrátou ukazovala na podstatně odlišné modely ztrát pro různé segmenty zákazníků. Příklady kritérií, která by mohla být použita pro klasifikaci aktiv, zahrnují zeměpisnou oblast, typ produktu, rating zákazníka, kolaterál nebo pojištění obchodního úvěru a typ zákazníka (například velkoobchod nebo maloobchod).

Definice selhání

- B5.5.36 Odstavec 5.5.9 vyžaduje, aby účetní jednotka při určování, zda došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje, zohlednila změnu rizika selhání od prvotního uznání.
- B5.5.37 Pro definici selhání pro účely stanovení rizika selhání použije účetní jednotka definici selhání, která je v souladu s definicí používanou pro účely řízení interního úvěrového rizika relevantního finančního nástroje, a pokud je to vhodné, zohlední kvalitativní ukazatele (například finanční ujednání). Existuje však vyvratitelný předpoklad, že k selhání nedojde později, než když je finanční aktivum 90 dnů po splatnosti, pokud účetní jednotka nemá k dispozici přiměřené a doložitelné informace prokazující, že je vhodnější nastavit pozdější kritérium selhání. Definici selhání užívanou pro tyto účely je nutno aplikovat konzistentně na všechny finanční nástroje, pokud nejsou získány informace prokazující, že pro určitý finanční nástroj je vhodnější jiná definice selhání.

Období, během kterého se odhadují očekávané úvěrové ztráty

- B5.5.38 V souladu s odstavcem 5.5.19 se maximální období, během kterého jsou vyčíslovány očekávané úvěrové ztráty, rovná maximální smluvní době, po kterou je účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku. U úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce se jedná o maximální smluvní dobu, po kterou má účetní jednotka současný smluvní závazek poskytnout úvěr.
- B5.5.39 V souladu s odstavcem 5.5.20 však některé finanční nástroje zahrnují jednak úvěr, jednak složku nevyčerpaného příslibu a smluvně zakotvená schopnost účetní jednotky požadovat splacení a zrušit nevyčerpaný příslib neomezuje expozici účetní jednotky vůči riziku úvěrových ztrát na smluvní výpovědní dobu. Například revolvingové úvěrové produkty jako kreditní karty a kontokorenty může věřitel smluvně zrušit s výpovědní lhůtou pouze jeden den. V praxi však věřitelé poskytují úvěr i nadále po delší období a mohou jej zrušit pouze po zvýšení úvěrového rizika dlužníka, což by mohlo být příliš pozdě na to, aby zabránili některým nebo všem očekávaným úvěrovým ztrátám. Tyto finanční nástroje mají obvykle následující znaky v důsledku povahy daného finančního nástroje, způsobu řízení finančních nástrojů a povahy dostupných informací o podstatných zvýšeních úvěrového rizika:

- a) finanční nástroje nemají pevnou splatnost nebo strukturu splácení a obvykle mají ve smlouvě stanovenou krátkou lhůtu pro zrušení (například jeden den);
- b) smluvně stanovená možnost zrušení smlouvy není v běžném každodenním řízení finančního nástroje uplatňována a smlouvu lze zrušit jen tehdy, pokud účetní jednotka zjistí zvýšení úvěrového rizika na úrovni daného produktu, a
- c) finanční nástroje jsou řízeny na portfoliovém základě.

B5.5.40 Při určování období, během kterého se předpokládá, že účetní jednotka bude vystavena úvěrovému riziku, ale u kterého očekávané úvěrové ztráty nebudou zmírněny běžnou činností řízení úvěrového rizika účetní jednotky, by účetní jednotka měla zohlednit faktory, jako jsou například historické informace a zkušenosti týkající se:

- a) období, během kterého byla účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku z podobných finančních nástrojů;
- b) za jak dlouho nastala související selhání u podobných finančních nástrojů po podstatném zvýšení úvěrového rizika a
- c) činnosti řízení úvěrového rizika, které účetní jednotka předpokládá provést po zvýšení úvěrového rizika z finančního nástroje, jako je například snížení nebo odstranění nevyčerpaných limitů.

Pravděpodobnostně vážený výsledek

B5.5.41 Účelem odhadu očekávaných úvěrových ztrát není odhadnout ani nejhorší scénář, ani nejlepší možný scénář. Odhad očekávaných úvěrových ztrát musí vždy naopak odrážet možnost, že úvěrová ztráta nastane, i když nejpravděpodobnějším výsledkem je, že k úvěrové ztrátě nedojde.

B5.5.42 Odstavec 5.5.17 písm. a) vyžaduje, aby odhad očekávaných úvěrových ztrát odrážel nezkreslující a pravděpodobnostně váženou částku, která se určí vyhodnocením rozsahu možných výsledků. V praxi se nemusí jednat o komplexní analýzu. V některých případech může být dostačující relativně jednoduché modelování, aniž by bylo zapotřebí velké množství podrobných simulací scénářů. Přiměřený odhad pravděpodobnostně vážené částky mohou představovat například průměrné úvěrové ztráty velké skupiny finančních nástrojů, které sdílejí společné znaky rizika. V jiných situacích bude pravděpodobně zapotřebí identifikovat scénáře, které stanoví částku a načasování peněžních toků pro určité výsledky a odhad pravděpodobnosti těchto výsledků. V těchto situacích budou očekávané úvěrové ztráty odrážet nejméně dva výsledky v souladu s odstavcem 5.5.18.

B5.5.43 U očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání účetní jednotka odhadne riziko selhání u finančního nástroje během jeho očekávané doby trvání. Dvanáctiměsíční očekávané úvěrové ztráty jsou částí očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání a představují hotovostní schodky za dobu trvání, které vzniknou, jestliže selhání nastane během 12 měsíců od data vykazání (nebo za kratší období, pokud očekávaná doba trvání finančního nástroje je kratší než 12 měsíců), a jsou váženy pravděpodobností, že dojde k selhání. Dvanáctiměsíční očekávané úvěrové ztráty proto nejsou ani očekávanými úvěrovými ztrátami za dobu trvání, které účetní jednotce vzniknou u finančních nástrojů, u kterých předpokládá selhání v následujících 12 měsících, ani hotovostními schodky, které jsou očekávány v období následujících 12 měsíců.

Časová hodnota peněz

B5.5.44 Očekávané úvěrové ztráty se diskontují k datu vykazání, a nikoli k datu očekávaného neplnění závazků ani k jinému datu, s využitím efektivní úrokové míry stanovené při prvotním uznání nebo její aproximace. Jestliže má finanční nástroj proměnlivou úrokovou míru, očekávané úvěrové ztráty se diskontují pomocí stávající efektivní úrokové míry stanovené v souladu s odstavcem B5.4.5.

B5.5.45 U nakoupených nebo vzniklých úvěrově znehodnocených finančních aktiv se očekávané úvěrové ztráty diskontují pomocí efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko stanovené při prvotním uznání.

B5.5.46 Očekávané úvěrové ztráty z pohledávek vyplývajících z leasingu se diskontují pomocí stejné diskontní sazby, která byla použita při ocenění dané pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IFRS 16.

B5.5.47 Očekávané úvěrové ztráty z úvěrového příslibu se diskontují pomocí efektivní úrokové míry nebo její aproximace, která se uplatní při uznání finančního aktiva vzniklého na základě úvěrového příslibu. Je tomu tak proto, že za účelem uplatnění požadavků týkajících se znehodnocení se k finančnímu aktivu uznanému po čerpání úvěrového příslibu přistupuje jako k pokračování daného příslibu, a nikoli jako k novému finančnímu nástroji. Očekávané úvěrové ztráty z finančního aktiva proto musí být vyčísleny se zohledněním počátečního úvěrového rizika úvěrového příslibu ode dne, kdy se účetní jednotka stala stranou neodvolatelného příslibu.

B5.5.48 Očekávané úvěrové ztráty ze smluv o finanční záruce nebo z úvěrových příslibů, pro které nelze určit efektivní úrokovou míru, musí být diskontovány s uplatněním diskontní sazby, která odráží současné tržní stanovení časové hodnoty peněz a specifická rizika peněžních toků, ale pouze tehdy a jen do té míry, jsou-li tato rizika zohledněna úpravou diskontní sazby a nikoli úpravou hotovostních schodků, které jsou diskontovány.

Přiměřené a doložitelné informace

- B5.5.49 Pro účely tohoto standardu se přiměřenými a doložitelnými informacemi rozumí takové informace, které jsou dostupné k datu vykazování bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, včetně informací o minulých událostech, současných podmínkách a předpovědi budoucích ekonomických podmínek. Informace, které jsou dostupné pro účely finančního výkaznictví, jsou považovány za informace dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí.
- B5.5.50 Účetní jednotka není povinna začlenit předpovědi budoucích podmínek na celou očekávanou dobu trvání finančního nástroje. Míra úsudku nezbytná k odhadu očekávaných úvěrových ztrát závisí na dostupnosti podrobných informací. Se zvyšujícím se horizontem prognózy se dostupnost podrobných informací snižuje a míra úsudku nutná pro odhad očekávaných úvěrových ztrát se zvyšuje. Odhad očekávaných úvěrových ztrát nevyžaduje podrobný odhad na období, která jsou značně vzdálená – pro taková období může účetní jednotka extrapolovat projekce z dostupných podrobných informací.
- B5.5.51 Účetní jednotka nemusí provést vyčerpávající vyhledávání informací, ale musí posoudit všechny přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které jsou relevantní pro odhad očekávaných úvěrových ztrát včetně dopadu očekávaných plateb předem. Užité informace musí zahrnovat faktory, které jsou specifické pro daného dlužníka, celkové hospodářské podmínky a hodnocení stávajících i očekávaných směrů vývoje podmínek k datu vykazování. Účetní jednotka může využívat různé zdroje údajů, které mohou být jak interní (specifické pro danou účetní jednotku), tak externí. Mezi možné zdroje údajů patří interní historické zkušenosti s úvěrovými ztrátami, interní ratingy, zkušenosti jiných účetních jednotek s úvěrovými ztrátami a externí ratingy, zprávy a statistiky. Účetní jednotky, které nemají zdroje údajů specifických pro tyto účetní jednotky, nebo mají nedostatečné zdroje, mohou využít pro srovnatelný finanční nástroj (nebo skupinu finančních nástrojů) zkušenosti rovnocenné skupiny.
- B5.5.52 Historické informace jsou významným východiskem nebo základem vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát. Účetní jednotka však musí přizpůsobit historická data, jako například zkušenost s úvěrovou ztrátou, na základě běžných dostupných údajů za účelem zohlednění účinků současných podmínek a jejich předpovědi do budoucna, které neovlivnily období, ke kterému jsou tato historická data vztažena, a za účelem odstranění účinků podmínek historického období, které nejsou relevantní pro budoucí smluvní peněžní toky. V některých případech by mohly být nejlepšími přiměřenými a doložitelnými informacemi neupravené historické informace v závislosti na povaze těchto historických informací a době, kdy byly vypočteny, v porovnání s okolnostmi k datu vykazování a znaky posuzovaného finančního nástroje. Odhady změn očekávaných úvěrových ztrát by měly odrážet změny v souvisejících pozorovatelných 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 úvěrových ztrátách u daného finančního nástroje nebo u skupiny finančních nástrojů a ve skupině a o velikosti těchto změn) a mít s těmito změnami konzistentní směr. Účetní jednotka musí pravidelně přezkoumávat metodiku a předpoklady použité pro odhad očekávaných úvěrových ztrát s cílem zmenšit rozdíly mezi odhady úvěrových ztrát a skutečnými úvěrovými ztrátami.
- B5.5.53 Když se při odhadování očekávaných úvěrových ztrát 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 proto každé skupině finančních aktiv umožnit propojení informací o bývalých zkušenostech s úvěrovou ztrátou ve skupinách aktiv s podobnými znaky úvěrových rizik a s relevantními pozorovatelnými informacemi, které zohledňují současné podmínky.
- B5.5.54 Očekávané úvěrové ztráty odrážejí vlastní očekávání úvěrových ztrát účetní jednotky. Po zvážení všech přiměřených a doložitelných informací, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, při odhadu očekávaných úvěrových ztrát, by však účetní jednotka měla zvážít rovněž pozorovatelné tržní informace o úvěrovém riziku určitého finančního nástroje nebo podobných finančních nástrojů.

Kolaterál

- B5.5.55 Pro účely vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát musí odhad očekávaných hotovostních schodků odrážet peněžní toky očekávané z kolaterálu a jiných úvěrových posílení, která jsou součástí smluvních podmínek, a účetní jednotka je neuzná odděleně. Odhad očekávaných hotovostních schodků u zajištěného finančního nástroje odráží částku a načasování peněžních toků, které mohou dle očekávání plynout ze zabavení kolaterálu, snížené o náklady na získání a prodej kolaterálu bez ohledu na to, zda je toto zabavení pravděpodobné (tj. odhad očekávaných peněžních toků zohlední pravděpodobnost zabavení kolaterálu a peněžní toky, které by z něho vyplynuly). V důsledku toho by do této analýzy měly být zahrnuty všechny peněžní toky očekávané z realizace kolaterálu v období delším než smluvně sjednaná splatnost smlouvy. Jakýkoli kolaterál získaný v důsledku zabavení se neuzná jako aktivum, které je odděleno od zajištěného finančního nástroje, pokud nesplňuje relevantní kritéria uznání aktiva uvedená v tomto nebo v jiném standardu.

Reklasifikace finančních aktiv (oddíl 5.6)

- B5.6.1 Jestliže účetní jednotka reklasifikuje finanční aktiva v souladu s odstavcem 4.4.1, odstavec 5.6.1 vyžaduje, aby uplatnila reklasifikaci prospektivně ode dne reklasifikace. Jak kategorie nástrojů

oceňovaných naběhlou hodnotou, tak kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku vyžadují, aby byla efektivní úroková míra stanovena při prvotním uznání. Obě tyto kategorie ocenění rovněž vyžadují, aby byly požadavky týkající se znehodnocení uplatňovány stejným způsobem. Proto pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum mezi kategorií nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou a kategorií nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, platí, že:

- a) uznání úrokových výnosů se nezmění a účetní jednotka proto i nadále užívá stejnou efektivní úrokovou míru;
- b) vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát se nezmění, protože obě kategorie oceňování uplatňují stejný přístup ke znehodnocení. Při reklasifikaci finančního aktiva z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, by však opravná položka byla uznána jako úprava hrubé účetní hodnoty finančního aktiva ode dne reklasifikace. Při reklasifikaci finančního aktiva z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, by opravná položka byla vyňata (a proto by již nebyla uznána jako úprava hrubé účetní hodnoty) a místo toho by byla uznána jako částka kumulovaného znehodnocení (nebo stejná částka) do ostatního úplného výsledku a byla by zveřejněna ode dne reklasifikace.

B5.6.2 Účetní jednotka však nemusí uznat odděleně výnosy z úroků nebo zisky nebo ztráty ze znehodnocení u finančního aktiva oceněného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Proto když účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, efektivní úroková míra se stanoví na základě reálné hodnoty ke dni reklasifikace. Navíc se pro účely uplatnění oddílu 5.5 na finanční aktivum ode dne reklasifikace přistupuje ke dni reklasifikace jako ke dni prvotního uznání.

Zisky a ztráty (oddíl 5.7)

B5.7.1 Odstavec 5.7.5 umožňuje, aby se účetní jednotka při prvotním zaúčtování neodvolatelně rozhodla, zda bude změny v reálné hodnotě investice do kapitálového nástroje, který není určený k obchodování, vykazovat v ostatním úplném výsledku. Toto rozhodnutí učiní jednotlivě za každý nástroj (tj. jednotlivě za každou akci). Částky vykázané do ostatního úplného výsledku nesmí být následně převedeny do hospodářského výsledku. Účetní jednotka však může převést kumulovaný zisk nebo ztrátu v rámci vlastního kapitálu. Dividendy z takových investic jsou uznány do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 5.7.6 s výjimkou případů, kdy tyto dividendy jednoznačně představují zpětné získání části pořizovacích nákladů této investice.

B5.7.1A Pokud neplatí požadavky odstavce 4.1.5, odstavec 4.1.2A vyžaduje, že finanční aktivum musí být oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, jestliže smluvní podmínky finančního aktiva vedou k určitému datu ke vzniku peněžních toků, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, a dané aktivum je drženo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Tato kategorie ocenění uzná informace do hospodářského výsledku, jako by dané finanční aktivum bylo oceněno naběhlou hodnotou, zatímco ve výkazu o finanční pozici je finanční aktivum oceněno reálnou hodnotou. Zisky nebo ztráty s výjimkou těch, které jsou uznány do hospodářského výsledku v souladu s odstavci 5.7.10–5.7.11, se uznávají do ostatního úplného výsledku. Když jsou tato finanční aktiva vyjmuta, kumulovaný zisk nebo ztráta dříve uznané do ostatního úplného výsledku se reklasifikují do hospodářského výsledku. To odráží zisk nebo ztrátu, které by byly uznány do hospodářského výsledku při vynětí, pokud by finanční aktivum bylo oceněno naběhlou hodnotou.

B5.7.2 Účetní jednotka aplikuje IAS 21 na finanční aktiva a finanční závazky, které jsou peněžními položkami v souladu s tímto standardem a jsou vyjádřené v cizí měně. IAS 21 vyžaduje, aby se veškeré kurzové zisky a ztráty z peněžních aktiv a peněžních závazků uznávaly do hospodářského výsledku. Výjimkou je peněžní položka, která slouží jako zajišťovací nástroj při zajištění peněžních toků (viz odstavec 6.5.11), při zajištění čistých investic (viz odstavec 6.5.13) nebo při zajištění reálné hodnoty kapitálového nástroje, u nějž se účetní jednotka rozhodla vykazovat změny v reálné hodnotě do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 (viz odstavec 6.5.8).

B5.7.2A Pro účely uznání kurzových zisků a ztrát podle IAS 21 se k finančnímu aktivu oceněnému reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2A přistupuje jako k peněžní položce. V souladu s tím se k takovému finančnímu aktivu přistupuje jako k aktivu oceněnému naběhlou hodnotou v cizí měně. Kurzové rozdíly u naběhlé hodnoty jsou uznány do hospodářského výsledku a jiné změny účetní hodnoty jsou uznány v souladu s odstavcem 5.7.10.

B5.7.3 Odstavec 5.7.5 umožňuje, aby se účetní jednotka neodvolatelně rozhodla, zda bude následně změny v reálné hodnotě určité investice do kapitálového nástroje vykazovat v ostatním úplném výsledku. Taková investice není peněžní položkou. V souladu s tím zisk nebo ztráta, která je vykázána v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5, zahrnuje veškeré kurzové složky.

B5.7.4 Pokud je mezi nederivátovým peněžním aktivem a nederivátovým peněžním závazkem zajišťovací vztah, jsou kurzové změny těchto finančních nástrojů vykazovány do hospodářského výsledku.

Závazky označené jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku

- B5.7.5 Když účetní jednotka zařadí finanční závazek do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, musí stanovit, zda by vykazání dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem do ostatního úplného výsledku nevedlo ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody v hospodářském výsledku. Ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody by došlo, pokud by vykazání dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem do ostatního úplného výsledku vedlo k větší účetní neshodě v hospodářském výsledku, než kdyby tyto částky byly vykazovány do hospodářského výsledku.
- B5.7.6 Aby mohla provést toto určení, musí účetní jednotka posoudit, zda očekává, že se dopady změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem v hospodářském výsledku vzájemně kompenzují změnou v reálné hodnotě jiného finančního nástroje oceněného reálnou hodnotou do hospodářského výsledku. Takové očekávání musí být založeno na ekonomické souvislosti mezi znaky závazku a znaky jiného finančního nástroje.
- B5.7.7 Toto určení se provede při prvotním uznání a nepřehodnocuje se. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka zaúčtovat všechna tato aktiva nebo závazky, které mohou způsobit účetní neshodu, ve stejném okamžiku. Přiměřená prodleva je přípustná za předpokladu, že se očekává, že dojde ke všem zbývajícím transakcím. Účetní jednotka musí jednotně uplatňovat svou metodiku s cílem určit, zda vykazování dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem v ostatním úplném výsledku povede ke vzniku nebo rozšíření účetní neshody v hospodářském výsledku. Účetní jednotka však může použít různé metodiky v případě, že existují odlišné ekonomické souvislosti mezi znaky závazků označených jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku a znaky jiných finančních nástrojů. IFRS 7 vyžaduje, aby účetní jednotka za účelem tohoto určení prováděla v komentáři k účetní závěrce zveřejňování kvalitativních informací o své metodice.
- B5.7.8 Jestliže by došlo ke vzniku nebo zvětšení takové neshody, je účetní jednotka povinna vykazovat všechny změny v reálné hodnotě (včetně dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem) do hospodářského výsledku. Jestliže by nedošlo ke vzniku nebo zvětšení takové neshody, je účetní jednotka povinna vykazovat dopady změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem do ostatního úplného výsledku.
- B5.7.9 Částky vykázané do ostatního úplného výsledku nesmí být následně převedeny do hospodářského výsledku. Účetní jednotka však může převést kumulovaný zisk nebo ztrátu v rámci vlastního kapitálu.
- B5.7.10 Následující příklad popisuje situaci, v níž by došlo ke vzniku účetní neshody v hospodářském výsledku, pokud by byly dopady změn úvěrového rizika daného závazku vykazovány do ostatního úplného výsledku. Hypoteční banka poskytuje svým zákazníkům úvěry a financuje je prodejem dluhopisů s odpovídajícími znaky (například nesplacené částky, profil splácení, splatnost a měna) na trhu. Smluvní podmínky úvěru umožňují hypotečnímu zákazníkovi, aby svůj úvěr předčasně splatil (tj. splnil svůj závazek vůči bance) nákupem odpovídajícího dluhopisu v reálné hodnotě na trhu a jeho doručením hypoteční bance. V důsledku tohoto smluvního práva na předčasné splacení dochází k tomu, že pokud se úvěrová kvalita dluhopisu zhorší (a tudíž se sníží i reálná hodnota závazku hypoteční banky), snižuje se i reálná hodnota úvěru poskytnutého hypoteční bankou. Změna v reálné hodnotě tohoto aktiva odráží smluvní právo hypotečního zákazníka předčasně splatit hypoteční úvěr nákupem podkladového dluhopisu v reálné hodnotě (která se v tomto případě snížila) a doručením tohoto dluhopisu hypoteční bance. V důsledku toho se dopady změn úvěrového rizika daného závazku (dluhopisu) započtou do hospodářského výsledku proti odpovídající změně reálné hodnoty finančního aktiva (úvěru). Pokud by byly dopady změny úvěrového rizika daného závazku vykazovány do ostatního úplného výsledku, došlo by k účetní neshodě v hospodářském výsledku. Je proto nutné, aby hypoteční banka vykazovala všechny změny v reálné hodnotě daného závazku (včetně dopadů změn úvěrového rizika daného závazku) do hospodářského výsledku.
- B5.7.11 V příkladu uvedeném v odstavci B5.7.10 existuje smluvní vazba mezi dopady změn úvěrového rizika daného závazku a změnami v reálné hodnotě finančního aktiva (tj. v důsledku smluvního práva hypotečního zákazníka předčasně splatit úvěr nákupem dluhopisu v reálné hodnotě a doručením tohoto dluhopisu hypoteční bance). K účetní neshodě však může dojít také v případě neexistence smluvní vazby.
- B5.7.12 Pro účely uplatnění požadavků uvedených v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8 není účetní neshoda způsobena pouze metodou oceňování, kterou účetní jednotka používá ke stanovení dopadů změn úvěrového rizika daného závazku. Účetní neshoda v hospodářském výsledku by vznikla pouze v případě, kdy by se očekávalo, že se dopady změn úvěrového rizika daného závazku (jak je definuje IFRS 7) kompenzují změnami v reálné hodnotě jiného finančního nástroje. Neshoda, která vznikne pouze v důsledku metody oceňování (tj. protože účetní jednotka neodděluje změny úvěrového rizika daného závazku od některých jiných změn jeho reálné hodnoty), neovlivní určení vyžadované v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8. Může například docházet k tomu, že účetní jednotka neodděluje změny úvěrového rizika daného závazku od změn rizika likvidity. Jestliže účetní jednotka vykazuje do ostatního úplného výsledku kombinovaný dopad obou těchto faktorů, může dojít k neshodě, protože změny rizika likvidity mohou být zahrnuty do ocenění finančních aktiv účetní jednotky reálnou hodnotou a celá změna reálné hodnoty těchto aktiv se vykazuje do hospodářského výsledku. Taková neshoda je však způsobena nepřesností oceňování, nikoli vztahem započtení popsaným v odstavci B5.7.6, a proto neovlivní určení vyžadované v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8.

V ý z n a m p o j m u „ú v ě r o v é r i z i k o“ (o d s t a v c e 5.7.7 a 5.7.8)

- B5.7.13 IFRS 7 definuje úvěrové riziko jako „riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním svého závazku.“ Požadavek v odst. 5.7.7 písm. a) se vztahuje k riziku, že emitent nesplní daný konkrétní závazek. Nemusí se nutně vztahovat k bonitě emitenta. Nemusí se nutně vztahovat k bonitě emitenta. Jestliže například účetní jednotka vydá zajištěný závazek a nezajištěný závazek, které jsou jinak identické, bude úvěrové riziko těchto dvou závazků odlišné, přestože je vydala stejná účetní jednotka. Úvěrové riziko zajištěného závazku bude nižší než úvěrové riziko závazku nezajištěného. Úvěrové riziko zajištěného závazku se může blížit nule.
- B5.7.14 Pro účely uplatnění požadavku uvedeného v odst. 5.7.7 písm. a) se úvěrové riziko liší od rizik výkonnosti specifických pro určitá aktiva. Riziko výkonnosti specifické pro určitá aktiva se netýká rizika, že účetní jednotka nevyrovná určitý závazek, ale rizika, že jednotlivé aktivum nebo skupina aktiv bude mít špatnou (nebo žádnou) výkonnost.
- B5.7.15 Níže jsou uvedené příklady rizik výkonnosti specifických pro určitá aktiva:
- a) závazek obsahující prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky (unit-linking feature), kdy je částka splatná investorům smluvně stanovena na základě výkonnosti určitých aktiv. Dopad tohoto prvku, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky (unit-linking feature) na reálnou hodnotu závazku představuje riziko výkonnosti specifické pro určitá aktiva, nikoli úvěrové riziko;
 - b) závazek vydaný strukturovanou účetní jednotkou s následujícími znaky. Účetní jednotka je právně izolovaná, tudíž aktiva v této jednotce jsou účelově vázaná pouze ve prospěch svých investorů, i v případě úpadku. Účetní jednotka neuzavírá žádné další transakce a aktiva této jednotky nemohou být zastavena. Částky náleží investorům účetní jednotky, pouze pokud účelově vázaná aktiva generují peněžní toky. Změny v reálné hodnotě závazku tudíž odrážejí především změny v reálné hodnotě aktiva. Dopad výkonnosti aktiva na reálnou hodnotu závazku představuje riziko výkonnosti specifické pro určitá aktiva, nikoli úvěrové riziko.

U r ě o v á n í d o p a d ů z m ě n ú v ě r o v é h o r i z i k a

- B5.7.16 Pro účely uplatnění požadavku uvedeného v odst. 5.7.7 písm. a) určí účetní jednotka výši změn v reálné hodnotě finančního závazku, která nastala v důsledku změn úvěrového rizika tohoto závazku, buď
- a) jako výši změny v reálné hodnotě, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, které způsobují vznik tržního rizika (viz odstavce B5.7.17 a B5.7.18), nebo
 - b) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny v reálné hodnotě daného závazku v důsledku změn úvěrového rizika, které je s ním spojeno.
- B5.7.17 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.
- B5.7.18 Pokud jedinou podstatnou změnu tržních podmínek určitého závazku představují změny pozorované (referenční) úrokové sazby, lze částku v odst. B5.7.16 písm. a) odhadnout takto:
- a) nejprve účetní jednotka vypočítá vnitřní výnosovou míru závazku na počátku období pomocí zjištěné reálné hodnoty závazku a smluvních peněžních toků závazku na počátku období. Od této vnitřní výnosové míry odečte pozorovanou (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) pozorované (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 reálnou hodnotou závazku na konci období a částkou určenou podle písmene b) představuje změnu reálné hodnoty, která nevyplyvá ze změn pozorované (referenční) tržní úrokové míry. To je částka, kterou je třeba vykázat do ostatního úplného výsledku v souladu s odst. 5.7.7 písm. a).
- B5.7.19 Příklad v odstavci B5.7.18 předpokládá, že změny v reálné hodnotě vyplývající z jiných faktorů, než jsou změny úvěrového rizika nástroje nebo změny pozorovaných (referenčních) úrokových měr, nejsou podstatné. Tato metoda by nebyla vhodná v případě, že by změny v reálné hodnotě vznikající na základě jiných faktorů byly podstatné. V takových případech má účetní jednotka povinnost použít jinou metodu, která věrněji oceňuje dopad změn úvěrového rizika, které je s tímto závazkem spojeno (viz odst. B5.7.16 písm. b)). Pokud například nástroj z tohoto příkladu obsahuje vložený derivát, ke změně v reálné hodnotě vloženého derivátu se při určování částky, která má být vykázána do ostatního úplného výsledku v souladu s odst. 5.7.7 písm. a), nepřihlíží.
- B5.7.20 Stejně jako u všech ocenění reálnou hodnotou musí metoda oceňování použitá účetní jednotkou ke zjištění té části změny v reálné hodnotě závazku, která vyplývá ze změn úvěrového rizika, využívat v co nejvyšší míře relevantní pozorovatelné vstupy a v co nejnižší míře nepozorovatelné vstupy.

ZAJIŠŤOVACÍ ÚČETNICTVÍ (KAPITOLA 6)

Zajišťovací nástroje (oddíl 6.2)

Co může být zajišťovacím nástrojem

- B6.2.1 Deriváty, které jsou vloženy do hybridních smluv, ale nejsou odděleně účtovány, nemohou plnit funkci samostatného zajišťovacího nástroje.
- B6.2.2 Kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou finančními aktivy ani finančními závazky této účetní jednotky, a proto nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje.
- B6.2.3 Pro zajištění měnového rizika je stanovena složka měnového rizika nederivátového finančního nástroje v souladu s IAS 21.

Vystavené opce

- B6.2.4 Tento standard neomezuje okolnosti, za nichž je možné používat derivát oceněný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku jako zajišťovací nástroj, vyjma některých vystavených opcí. Vystavená opce nespĺňuje 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).

Použití zajišťovacího nástroje

- B6.2.5 V případech jiných zajištění než zajištění měnového rizika platí, že když účetní jednotka použije nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek oceněný reálnou hodnotou do hospodářského výsledku jako zajišťovací nástroj, může použít tento nederivátový finanční nástroj pouze jako celek, případně jeho poměrnou část.
- B6.2.6 Jednotlivý zajišťovací nástroj lze použít jako zajišťovací nástroj pro více typů rizik za předpokladu, že existuje specifické určení zajišťovacího nástroje a různých rizikových pozic jako zajištěných položek. Tyto zajištěné položky mohou být v různých zajišťovacích vztazích.

Zajištěné položky (oddíl 6.3)

Co může být zajištěnou položkou

- B6.3.1 Závazný příslib týkající se akvizice podniku v souvislosti s podnikovými kombinacemi nemůže být předmětem zajištění kromě případů zajištění měnového rizika, protože ostatní zajišťovaná rizika není možné přesně identifikovat a kvantifikovat. Tato ostatní rizika jsou tzv. všeobecná podnikatelská rizika.
- B6.3.2 Investice vykázaná ekvivalenční metodou nemůže být použita jako zajištěná položka pro účely zajištění reálné hodnoty. Je tomu tak proto, že ekvivalenční metodou se uznává podíl investora na hospodářském výsledku jednotky, do které se investovalo, 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. Je tomu tak proto, že v rámci konsolidace se uzná hospodářský výsledek dceřiného podniku, nikoli změny v reálné hodnotě 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.
- B6.3.3 Odstavec 6.3.4 umožňuje účetní jednotce použít jako zajištěné položky agregované expozice, které jsou kombinací expozice a derivátu. Při použití takové zajištěné položky účetní jednotka posoudí, zda agregovaná expozice v sobě spojuje expozici s derivátem tak, že vytváří odlišnou agregovanou expozici, která je řízena jako jedna expozice pro určité riziko (nebo rizika). V takovém případě může účetní jednotka použít zajištěnou položku na základě této agregované expozice. Například:
- a) účetní jednotka může zajistit určité množství vysoce pravděpodobných koupí kávy za období 15 měsíců proti cenovému riziku (na základě US dolarů) pomocí patnáctiměsíčních smluv typu futures na kávu. Kombinaci vysoce pravděpodobných koupí kávy a smlouvy typu futures na kávu lze pro účely řízení rizika považovat za patnáctiměsíční angažovanost vůči měnovému riziku stanovenou pevnou částkou v US dolarech (tj. jako jakýkoli peněžní odtok stanovený pevnou částkou v US dolarech za období 15 měsíců);
 - b) účetní jednotka může zajistit měnové riziko na celé období desetiletého dluhu s pevnou úrokovou mírou, vyjádřeného v cizí měně. Účetní jednotka však vyžaduje, aby byla angažovanost s pevnou úrokovou mírou uváděna v její funkční měně pouze v krátkodobém až střednědobém horizontu (dejme tomu dvouletém) a angažovanost s pohyblivou úrokovou mírou v její funkční měně po zbývající dobu do splatnosti. Na konci každého z těchto dvouletých intervalů (tj. s dvouletým přeceňováním) stanoví účetní jednotka úrokovou angažovanost na následující dva roky (pokud je výše úroku taková, že si účetní jednotka přeje zafixovat úrokové míry). V takové situaci může účetní jednotka uzavřít desetiletý měnový úrokový swap se změnou z pevné úrokové míry na pohyblivou, který mění dluh v cizí měně s pevnou úrokovou mírou na angažovanost ve funkční měně s proměnlivou úrokovou mírou. Ten se překrývá s dvouletým úrokovým swapem, který – na základě funkční měny – mění dluh s proměnlivou úrokovou mírou na dluh s pevnou úrokovou mírou. V podstatě je na kombinaci dluhu v cizí měně s pevnou úrokovou mírou a desetiletého měnového

úrokového swapu se změnou z pevné úrokové míry na pohyblivou pro účely řízení rizika nahlíženo jako na desetiletou angažovanost dluhu s proměnlivou úrokovou mírou ve funkční měně.

B6.3.4 Při použití zajištěné položky na základě agregované expozice účetní jednotka zváží kombinovaný dopad položek, které představují celkovou expozici, za účelem posouzení efektivnosti zajištění a výpočtu neefektivnosti zajištění. Položky, které představují celkovou expozici, však jsou i nadále účtovány odděleně. To znamená například, že:

- a) deriváty, které jsou součástí agregované expozice, se uznají jako samostatná aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou a
- b) pokud je zajišťovací vztah zařazen mezi položky, které představují agregovanou expozici, musí být způsob, kterým je derivát zahrnut do agregované expozice, v souladu s určením tohoto derivátu jako zajišťovacího nástroje na úrovni agregované expozice. Jestliže například účetní jednotka vylučuje forwardový prvek derivátu z jeho určení jako zajišťovacího nástroje pro zajišťovací vztah mezi položkami, které představují agregovanou expozici, musí tento forwardový prvek vyloučit rovněž při zahrnutí derivátu jako zajištěné položky jako části celkové expozice. Jinak musí celková expozice zahrnovat derivát jako celek nebo jeho poměrnou část.

B6.3.5 Odstavec 6.3.6 stanoví, že měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných vnitroskupinových transakcí 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 ujednáním 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 přefakturování 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 prvotně uznán, se může měnit, pokud je očekávaná vnitroskupinová transakce oceněna jinou měnou, než je funkční měna nakupující účetní jednotky.

B6.3.6 Jestliže zajištění očekávané vnitroskupinové transakce splňuje požadavky zajišťovacího účetnictví, bude jakýkoli zisk nebo ztráta uznán do ostatního úplného výsledku nebo z něho odúčtován v souladu s odstavcem 6.5.11. Dané období nebo daná období, po která měnové riziko zajištěné transakce ovlivní hospodářský výsledek, je období, kdy ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.

Použití zajištěných položek

B6.3.7 Složka je zajištěná položka, která je méně než celá položka. V důsledku toho složka odráží pouze některá rizika položky, jejíž je součástí, případně tato rizika odráží pouze do určité míry (například když použije poměrnou část určité položky).

Rizikové složky

B6.3.8 Aby byla složka působila pro určení jako zajištěná položka, musí být samostatně identifikovatelnou složkou finanční nebo nefinanční položky, a změny peněžních toků nebo reálné hodnoty položky, která je důsledkem změn rizika dané rizikové složky, musí být spolehlivě ocenitelné.

B6.3.9 Při zjišťování, které složky rizika naplňují podmínky určení jako zajištěné položky, účetní jednotka posoudí takové složky rizika v kontextu určité struktury trhu, k níž se riziko nebo rizika vztahují a v níž probíhá zajišťovací činnost. Takové určení vyžaduje vyhodnocení relevantních skutečností a okolností, které se liší podle jednotlivých rizik a trhů.

B6.3.10 Při použití složek rizika jako zajištěných položek účetní jednotka zváží, zda jsou tyto složky rizika výslovně uvedeny ve smlouvě (smluvně určené složky rizika) nebo zda jsou implicitně obsaženy v reálné hodnotě nebo v peněžních tocích položky, již jsou součástí (mimosmluvně určené složky rizika). Mimosmluvně určené složky rizika se mohou vztahovat k položkám, které nepředstavují smlouvu (například k očekávaným transakcím), nebo ke smlouvám, které příslušnou složku výslovně neuvádějí (například závazný příslib, která zahrnuje pouze jedinou cenu namísto vzorce pro stanovení cen, který odkazuje na různé podkladové proměnné). Například:

- a) účetní jednotka A má dlouhodobou smlouvu o dodávkách zemního plynu, jehož cena se určuje pomocí smluvně stanoveného vzorce odkazujícího na komodity a další faktory (například plynový olej, topný olej a ostatní složky, jako jsou například platby za dopravu). Účetní jednotka A zajistí složku plynového oleje v této smlouvě o dodávkách pomocí forwardové smlouvy na plynový olej. Vzhledem k tomu, že složka plynového oleje je specifikována v podmínkách smlouvy o dodávkách, jedná se o smluvně určenou složku rizika. Proto účetní jednotka A na základě vzorce pro stanovení

cen dospěje k závěru, že riziko ceny plynového oleje je samostatně identifikovatelné. Zároveň existuje trh pro forwardové smlouvy na plynový olej. Proto účetní jednotka A dospěje k závěru, že riziko ceny plynového oleje je spolehlivě měřitelné. V důsledku toho představuje riziko ceny plynového oleje ve smlouvě o dodávkách složku, která je způsobila k určení jako zajištěná položka;

- b) účetní jednotka B zajistí své budoucí koupě kávy na základě své předpokládané produkce. Pro část předpokládaného objemu prodeje je zajištění zahájeno až 15 měsíců před dodávkou. Účetní jednotka B v průběhu času zvyšuje objem zajištění (s přibližováním data dodávky). Účetní jednotka B používá pro řízení svého cenového rizika kávy dva odlišné typy smluv:

- i) smlouvy typu futures na kávu obchodované na burze a
- ii) smlouvy na dodávky kávy Arabica z Kolumbie dodávané na konkrétní místo výroby. Tyto smlouvy určují cenu tuny kávy na základě ceny smluv typu futures na kávu obchodovaných na burze, pevného cenového diferenciálu a proměnlivého poplatku za logistické služby s pomocí vzorce pro stanovení cen. Smlouva o dodávkách kávy představuje dosud nesplněnou smlouvu, v souladu s níž účetní jednotka provede skutečnou dodávku kávy.

U dodávek, které se vztahují ke sklizni v daném roce, umožní uzavření smluv o dodávkách kávy účetní jednotce B stanovit cenový diferenciál mezi skutečnou kvalitou zakoupené kávy (kávy Arabica z Kolumbie) a referenční kvalitou, která slouží jako podkladová proměnná pro smlouvu typu futures obchodovanou na burze. Pro dodávky vztahující se k příští sklizni však smlouvy na dodávku kávy nejsou dosud k dispozici, takže není možné stanovit cenový diferenciál. Účetní jednotka B použije smlouvu typu futures obchodovanou na burze kávy k zajištění složky referenční kvality svého cenového rizika kávy pro dodávky vztahující se jak ke sklizni v daném roce, tak k příští sklizni. Účetní jednotka B určí, že je vystavena třem odlišným rizikům: cenovému riziku kávy odrážejícímu referenční kvalitu, cenovému riziku kávy odrážejícímu rozdíl (rozpětí) mezi cenou referenční kvality kávy a určité kávy Arabica z Kolumbie, kterou skutečně obdrží, a proměnlivé logistické náklady. U dodávek týkajících se sklizně v daném roce bude poté, co účetní jednotka B uzavře smlouvu o dodávkách kávy, cenové riziko odrážející referenční kvalitu smluvně určenou složkou rizika, protože vzorec pro stanovení cen zahrnuje indexaci na cenu smlouvy typu futures obchodované na burze kávy. Účetní jednotka B dospěje k závěru, že tato složka rizika je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná. U dodávek týkajících se příští sklizně účetní jednotka B dosud neuzavřela žádné smlouvy na dodávku kávy (tj. tyto dodávky jsou očekávanými transakcemi). Cenové riziko kávy odrážející referenční kvalitu je tedy mimosmluvně určenou složkou rizika. Analýza tržní struktury provedená účetní jednotkou B zohledňuje způsob stanovení cen případných dodávek této určité kávy, kterou obdrží. Proto účetní jednotka B na základě této analýzy tržní struktury dospěje k závěru, že očekávané transakce zahrnují rovněž cenové riziko kávy, které odráží referenční kvalitu jako složku rizika, která je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná i přesto, že není smluvně určena. V důsledku toho může účetní jednotka B použít zajišťovací vztahy založené na složkách rizika (pro cenové riziko kávy, které odráží referenční kvalitu) pro smlouvy na dodávku kávy i pro očekávané transakce;

- c) účetní jednotka C zajistí část svých budoucích koupí leteckého turbínového paliva na základě své předpokládané spotřeby až 24 měsíců před dodávkou a v průběhu času bude objem zajištění zvyšovat. Účetní jednotka C zajistí toto riziko s využitím různých typů smluv v závislosti na časovém horizontu zajištění, který ovlivňuje tržní likviditu derivátů. Pro delší časové horizonty (12–24 měsíců) používá účetní jednotka C kontrakty na surovou ropu, protože jen tyto kontrakty mají dostatečnou tržní likviditu. Pro časové horizonty 6–12 měsíců užívá účetní jednotka C deriváty na plynový olej, protože jsou dostatečně likvidní. Pro časové horizonty do šesti měsíců užívá účetní jednotka C kontrakty na letecké turbínové palivo. Analýza tržní struktury pro ropu a ropné produkty provedená společností C a její vyhodnocení relevantních skutečností a okolností je následující:

- i) účetní jednotka C působí v zeměpisné oblasti, v níž se jako referenční údaj používá surová ropa typu Brent. Surová ropa je referenčním údajem surovin, který ovlivňuje cenu různých ropných produktů jako jejich nejdůležitější vstup. Plynový olej je referenčním měřítkem rafinovaných ropných produktů, kterého se užívá jako reference při tvorbě cen destilátů ropy obecněji. To se odráží rovněž v typech derivátových finančních nástrojů pro trhy s ropou a rafinovanými ropnými produkty v prostředí, v němž účetní jednotka C působí, jako například:

- referenční smlouva typu futures na ropu týkající se surové ropy Brent,
- referenční smlouva typu futures na plynový olej, která se užívá jako reference pro tvorbu cen destilátů – například spreadové deriváty leteckého turbínového paliva pokrývají cenový diferenciál mezi leteckým turbínovým palivem a referenčním plynovým olejem,
- referenční derivát „crack spread“ u plynového oleje, (tj. derivát pro cenový diferenciál mezi ropou a plynovým olejem – rafinářská marže), který je indexovaný k ropě typu Brent;

- ii) stanovení cen rafinovaných ropných produktů nezávisí na tom, která konkrétní ropa je zpracovávána v určité rafinérii, protože tyto rafinované ropné produkty (jako například plynový olej nebo tryskové palivo) jsou standardizované produkty.

Proto dospěje účetní jednotka C k závěru, že cenové riziko jejích koupí leteckého turbínového paliva zahrnuje složku cenového rizika surové ropy vycházející ze surové ropy typu Brent, a složku cenového rizika plynového oleje, i když surová ropa ani plynový olej nejsou specifikovány v žádném smluvním ujednání. Účetní jednotka C dospěje k závěru, že tyto dvě složky rizika lze samostatně identifikovat a spolehlivě ocenit, i když nejsou smluvně určené. V důsledku toho může účetní jednotka C použít zajišťovací vztahy pro předpokládané koupě tryskového paliva na základě složek rizika (pro surovou ropu nebo plynový olej). Tato analýza rovněž znamená, že pokud by účetní jednotka C použila například deriváty surové ropy na základě ropy West Texas Intermediate (WTI), změny cenového diferenciálu mezi ropou Brent a ropou WTI by způsobily neefektivnost zajištění;

- d) účetní jednotka D drží dluhový nástroj s pevnou úrokovou mírou. Tento nástroj je vydán v prostředí s trhem, na němž je velké množství podobných dluhových nástrojů porovnáváno podle svých rozpětí s referenční úrokovou mírou (například LIBOR) a nástrojů s proměnlivou úrokovou mírou, které jsou v tomto prostředí obvykle indexovány k této referenční sazbě. Pro řízení úrokového rizika se často používají úrokové swapy na základě této referenční sazby bez ohledu na rozpětí dluhových nástrojů vůči této referenční sazbě. Cena dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou se mění v přímé reakci na změny referenční sazby tak, jak nastávají. Účetní jednotka D dospěje k závěru, že referenční sazba představuje složku, kterou lze samostatně identifikovat a spolehlivě ocenit. V důsledku toho může účetní jednotka D použít zajišťovací vztahy pro dluhový nástroj s pevnou úrokovou mírou na základě složky rizika pro referenční úrokové riziko.

- B6.3.11 Při použití složky rizika jako zajištěné položky se u této složky rizika uplatní požadavky týkající se zajišťovacího účetnictví stejným způsobem, jako se uplatní pro jiné zajištěné položky, které nejsou složkami rizika. Uplatní se například kritéria způsobilosti včetně toho, že zajišťovací vztah musí splňovat požadavky na efektivnost zajištění a jakoukoli neefektivnost zajištění je nutno vyčíslit a uznat.
- B6.3.12 Účetní jednotka může rovněž určit jako zajištěné položky pouze peněžní toky nebo reálné hodnoty nad nebo pod určitou cenu nebo jinou proměnnou („jednostranné riziko“). Vnitřní hodnota zajišťovacího nástroje ve formě koupené opce (za předpokladu, že má s určeným rizikem shodné podstatné podmínky) zobrazuje jednostranné riziko v zajištěné položce, což však neplatí pro jeho časovou hodnotu. Například může účetní jednotka určit proměnlivost budoucích peněžních toků vyplývajících z růstu ceny očekávané koupě komodity. V takové situaci určí účetní jednotka k zajištění pouze ztráty z peněžních toků vyplývající z růstu ceny nad určenou úroveň. Zajištěné riziko nezahrnuje časovou hodnotu nakoupené opce, neboť časová hodnota není součástí očekávané transakce, která ovlivňuje hospodářský výsledek.
- B6.3.13 Existuje vyvrátitelný předpoklad, že pokud riziko inflace není smluvně určeno, není samostatně identifikovatelné ani spolehlivě ocenitelné, a proto jej nelze použít jako složku rizika finančního nástroje. V omezených případech je však možné identifikovat složku rizika pro riziko inflace, která je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná vzhledem ke konkrétním okolnostem inflačního prostředí a relevantnímu trhu v oblasti úvěrů.
- B6.3.14 Účetní jednotka například vydá dluh v prostředí, ve kterém mají dluhopisy vázané na inflaci takovou objemovou a časovou strukturu, jejímž důsledkem je dostatečně likvidní trh, který umožňuje vytvoření časové struktury s bezkuponovými reálnými úrokovými mírami. To znamená, že pro příslušnou měnu je inflace relevantním faktorem, který je na trzích s úvěry posuzován samostatně. Za těchto okolností by mohla být riziková složka inflace stanovena diskontováním peněžních toků zajištěného dluhového nástroje s použitím časové struktury bezkuponových reálných úrokových měr (tj. způsobem podobným stanovení bezrizikové (nominální) úrokové míry). Naproti tomu v řadě případů není riziková složka inflace samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná. Účetní jednotka například vydá pouze dluh s nominální úrokovou mírou v prostředí, v němž existuje trh pro dluhopisy vázané na inflaci, který není dostatečně likvidní, aby umožňoval vytvoření časové struktury bezkuponových reálných úrokových měr. V takovém případě analýza tržní struktury a příslušných skutečností a okolností nepodporuje závěr účetní jednotky, že inflace je relevantní faktor, který je na trzích s úvěry posuzován odděleně. Proto nemůže účetní jednotka překonat vyvrátitelný předpoklad, že riziko inflace, které není smluvně určené, není samostatně identifikovatelné a spolehlivě ocenitelné. V důsledku toho by inflační složka rizika nebyla způsobila k určení jako zajištěná položka. To platí bez ohledu na jakýkoli zajišťovací nástroj inflace, který účetní jednotka skutečně uzavřela. Účetní jednotka zejména nemůže implicitně použít podmínky skutečného nástroje zajišťujícího inflaci tím, že promítne jeho podmínky do dluhu s nominální úrokovou mírou.
- B6.3.15 Smluvně určená složka rizika inflace peněžních toků uznaného dluhopisu vázaného na inflaci (za předpokladu, že není požadováno účtovat vložený derivát samostatně) je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná, pokud ostatní peněžní toky nástroje nejsou ovlivněny složkou rizika inflace.

Složky nominálních hodnot

- B6.3.16 Existují dva typy složek nominálních hodnot, které mohou být použity jako zajištěná položka v zajišťovacím vztahu: složka, která je poměrnou částí celé položky, nebo vrstva. Typ složky mění účetní výsledek. Účetní jednotka určí složku pro účely účtování v souladu se svým cílem řízení rizik.
- B6.3.17 Příkladem složky, která je poměrnou částí, je 50 procent smluvních peněžních toků z úvěru.

- B6.3.18 Vrstva může být specifikována v rámci definované, avšak otevřené populace, nebo z definované nominální hodnoty. Příklady zahrnují:
- a) část objemu finanční transakce, například příští peněžní toky v hodnotě 10 CM z prodeje vyjádřené v cizí měně následující po prvních 20 CM v březnu 201X¹;
 - b) část fyzického objemu, například spodní vrstva, oceňující 5 milionů krychlových metrů zemního plynu uskladněného v lokalitě XYZ;
 - c) část fyzického nebo jiného objemu transakce, například koupě prvních 100 barelů ropy v červnu 201X nebo prvních 100 MWh prodeje elektřiny v červnu 201X;
 - d) vrstvu nominální hodnoty zajištěné položky. Například posledních 80 milionů MJ ze závazného příslibu ve výši 100 milionů MJ, spodní vrstva 20 milionů MJ z dluhopisu s pevnou úrokovou mírou 100 milionů MJ nebo horní vrstva 30 milionů MJ z celkové částky dluhu s pevnou úrokovou mírou ve výši 100 milionů MJ, který lze předčasně splatit v reálné hodnotě (definovaná nominální hodnota je 100 milionů MJ).
- B6.3.19 Jestliže je pro zajištění reálné hodnoty použita vrstva, určí ji účetní jednotka na základě definované nominální hodnoty. Aby vyhověla požadavkům na způsobilé zajištění reálné hodnoty, musí účetní jednotka přecenit zajištěnou položku s ohledem na změny v reálné hodnotě, (tj. přecenit položku o změny v reálné hodnotě připadající na zajištěná rizika). Tato úprava zajištění reálné hodnoty musí být uznána do hospodářského výsledku nejpozději v okamžiku vynětí této položky. Proto je nutné sledovat položku, ke které se tato úprava zajištění reálné hodnoty vztahuje. U vrstvy při zajištění reálné hodnoty to vyžaduje, aby účetní jednotka sledovala nominální hodnotu, v níž je tato vrstva identifikována. Například v odst. B6.3.18 písm. d) je nutno sledovat celkovou definovanou nominální hodnotu ve výši 100 milionů MJ za účelem sledování spodní vrstvy ve výši 20 milionů MJ nebo horní vrstvy ve výši 30 milionů MJ.
- B6.3.20 Vrstva, která obsahuje opci předčasného splacení, není způsobilá, aby byla použita jako zajištěná položka při zajištění reálné hodnoty, jestliže reálná hodnota této opce předčasného splacení je ovlivněna změnami zajištěného rizika, ledaže určená vrstva zahrnuje dopad příslušné opce předčasného splacení při určování změny reálné hodnoty zajištěné položky.
- V z t a h m e z i s l o ž k a m i a c e l k o v ý m i p e n ě ž n í m i t o k y u r č í t é p o l o ž k y**
- B6.3.21 Jestliže je složka peněžních toků finanční nebo nefinanční položky použita jako zajištěná položka, musí být tato složka nižší nebo se musí rovnat celkové výši peněžních toků celé této položky. Jako zajištěná položka však mohou být použity všechny peněžní toky z celé této položky a mohou být zajištěny pouze proti jednomu konkrétnímu riziku (například pouze proti změnám, které lze připsat na vrub změnám úrokové míry LIBOR nebo cenu referenční komodity).
- B6.3.22 Například v případě finančního závazku, jehož efektivní úroková míra je pod mírou LIBOR, nemůže účetní jednotka použít:
- a) složku závazku rovnající se úroku při použití úrokové míry LIBOR (plus částka jistiny v případě zajištění reálné hodnoty) a
 - b) zápornou zbytkovou složku.
- B6.3.23 Avšak v případě finančního závazku s pevnou úrokovou mírou, jehož efektivní úroková míra je (například) 100 bazických bodů pod úrokovou mírou LIBOR, může účetní jednotka použít jako zajištěnou položku změnu hodnoty celého závazku, (tj. jistinu plus úrok podle úrokové míry LIBOR minus 100 bazických bodů), které lze připsat na vrub změn úrokové míry LIBOR. Pokud je navíc finanční nástroj s pevnou úrokovou mírou zajištěn až nějakou dobu po svém vzniku a úrokové míry se mezitím změnily, může účetní jednotka použít složku rizika rovnající se referenční míře, která je vyšší než smluvní úroková míra hrazená u této položky. Účetní jednotka to může provést tehdy, pokud je referenční míra nižší než efektivní úroková míra vypočtená za předpokladu, že účetní jednotka koupila daný nástroj v den, kdy poprvé použije zajištěnou položku. 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 míra 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 poprvé vymezila příslušné riziko úrokové míry LIBOR jako zajištěnou položku, pak by efektivní výnos tohoto aktiva na základě jeho tehdejší reálné hodnoty 90 MJ činil 9,5 %. Protože LIBOR je nižší než tento efektivní výnos, může účetní jednotka použít složku 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).
- B6.3.24 Jestliže je finanční závazek s proměnlivou úrokovou mírou úročen (například) dle tříměsíční úrokové míry LIBOR minus 20 bazických bodů (s dolním limitem nula bazických bodů), účetní jednotka může použít jako zajištěnou položku změnu peněžních toků celého tohoto závazku (tj. tříměsíční LIBOR minus 20 bazických bodů – včetně dolního limitu), kterou lze připsat na vrub změnám úrokové míry LIBOR). Proto dokud tříměsíční forwardová křivka LIBOR pro zbývající dobu trvání tohoto závazku neklesne pod 20 bazických bodů, má zajištěná položka stejnou variabilitu peněžních toků jako závazek, který je

¹

V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ) a v „jednotkách cizí měny“ (CM).

úročen v souladu s tříměsíční úrokovou mírou LIBOR s nulovým nebo kladným rozpětím. Pokud však tříměsíční forwardová křivka LIBOR pro zbývající dobu trvání daného závazku (nebo jeho části) klesne pod 20 bazických bodů, má zajištěná položka nižší variabilitu peněžních toků než závazek, který je úročen v souladu s tříměsíční úrokovou mírou LIBOR s nulovým nebo kladným rozpětím

- B6.3.25 Obdobným příkladem nefinanční položky je konkrétní typ surové ropy z určitého ropného pole, který je oceněn nezávisle na relevantní referenční surové ropě. Jestliže účetní jednotka prodá tuto surovou ropy podle smlouvy s využitím smluvního vzorce pro stanovení cen, který stanoví cenu za barel podle referenční ceny surové ropy minus 10 MJ s dolním limitem 15 MJ, účetní jednotka může použít jako zajištěnou položku celou variabilitu peněžních toků v rámci prodejní smlouvy, kterou lze připsat na vrub změny referenční ceny surové ropy. Účetní jednotka však nemůže použít složku rovnající se úplné změně referenční ceny surové ropy. Proto dokud forwardová cena (pro každou dodávku) neklesne pod 25 MJ, má zajištěná položka stejnou variabilitu peněžních toků jako prodej surové ropy za referenční cenu surové ropy (nebo s kladným rozpětím). Jestliže však forwardová cena jakékoli dodávky klesne pod 25 MJ, zajištěná položka má nižší variabilitu peněžních toků než prodej surové ropy za referenční cenu ropy (nebo s kladným rozpětím).

Kritéria pro použití zajišťovacího účetnictví (oddíl 6.4)

Efektivnost zajištění

- B6.4.1 Efektivnost zajištění je míra, do které se změny v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje nebo změny jeho peněžních toků vzájemně započtou se změnami v reálné hodnotě nebo peněžních tocích zajištěné položky (například když je zajištěnou položkou složka rizika, je příslušná změna v reálné hodnotě nebo změna peněžních toků určité položky taková změna, kterou lze připsat na vrub zajištěného rizika). Neefektivnost zajištění je míra, do které jsou změny v reálné hodnotě nebo změny peněžních toků zajišťovacího nástroje větší nebo menší než u zajištěné položky.
- B6.4.2 Účetní jednotka musí při označování zajišťovacího vztahu a rovněž průběžně analyzovat zdroje neefektivnosti zajištění, u nichž se předpokládá, že ovlivní zajišťovací vztah během jeho trvání. Tato analýza (včetně případných aktualizací v souladu s odstavcem B6.5.21, vyplývajících z rebalancování zajišťovacího vztahu) je pro účetní jednotku základem posuzování toho, jak splnila požadavky na efektivnost zajištění.
- B6.4.3 Aby se zamezilo pochybnostem, dopady nahrazení původní protistrany protistranou, která provádí clearing, a s tím spojených změn, jak je popsáno v odstavci 6.5.6, se odrazí v ocenění zajišťovacího nástroje, a tudíž i při posuzování efektivnosti zajištění a oceňování efektivnosti zajištění.

Ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem

- B6.4.4 Požadavek existence ekonomického vztahu znamená, že hodnota zajišťovacího nástroje a hodnota zajištěné položky se obvykle pohybují v opačném směru vzhledem ke stejnému riziku, tj. zajišťovanému riziku. Proto musí existovat předpoklad, že hodnota zajišťovacího nástroje a hodnota zajištěné položky se budou systematicky měnit v reakci na pohyby buď stejné podkladové proměnné, nebo podkladových proměnných, které spolu ekonomicky souvisejí tak, že reagují podobným způsobem na riziko, které je předmětem zajištění (např. surová ropa Brent a WTI).
- B6.4.5 Jestliže podkladové proměnné nejsou stejné, ale jsou v ekonomickém vztahu, může nastat situace, kdy se hodnoty zajišťovacího nástroje a zajištěné položky pohybují stejným směrem, například tehdy, když se mění cenový diferenciál mezi dvěma souvisejícími podkladovými proměnnými, zatímco samotné podkladové proměnné se podstatně nepohybují. To je stále v souladu s ekonomickým vztahem mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, pokud se i nadále očekává, že hodnoty zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se budou zpravidla při pohybu podkladové proměnné pohybovat opačným směrem.
- B6.4.6 Posouzení toho, zda existuje ekonomický vztah, zahrnuje analýzu možného chování zajišťovacího vztahu po dobu jeho platnosti s cílem zjistit, zda lze očekávat, že splní cíl řízení rizik. Pouhá existence statistické korelace mezi dvěma proměnnými sama o sobě nepodporuje platný závěr, že existuje ekonomický vztah.

Dopad úvěrového rizika

- B6.4.7 Vzhledem k tomu, že model zajišťovacího účetnictví je založen na obecném pojmu vzájemného zápočtu zisků a ztrát ze zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, určuje se efektivnost zajištění nejen podle ekonomického vztahu mezi těmito položkami (tj. změn jejich podkladových proměnných), ale rovněž podle dopadu úvěrového rizika jak na hodnotu zajišťovacích nástrojů, tak zajištěné položky. Dopad úvěrového rizika znamená, že dokonce i v případě, že existuje ekonomický vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, úroveň vzájemného zápočtení se může stát nepředvídatelnou. To může být výsledkem změny úvěrového rizika buď u zajišťovacího nástroje, nebo u zajištěné položky, která je v takové výši, že úvěrové riziko je určující pro změny hodnoty, které vyplývají z ekonomického vztahu (tj. z dopadu změn podkladových proměnných). Výše, ze které vyplývá toto určení, je taková, že by vyústila ve ztrátu (nebo zisk) z úvěrového rizika, které by zmařily dopad změn podkladových proměnných na hodnotu zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky, i kdyby se jednalo o změny podstatné. Jestliže naopak v průběhu určitého období dojde jen k malým změnám podkladových

proměnných, skutečnost, že i malé změny hodnoty zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky související s rizikem by mohly ovlivnit hodnotu více než podkladové proměnné, není určující.

- B6.4.8 Příkladem úvěrového rizika, které je určující pro zajišťovací vztah, je situace, kdy účetní jednotka zajišťuje komoditní riziko pomocí nekolateralizovaného derivátu. Jestliže u protistrany tohoto derivátu dojde k výraznému zhoršení úvěrové pozice, mohl by dopad změn úvěrové pozice protistrany převážit nad dopadem ceny komodit na reálnou hodnotu zajišťovacího nástroje, zatímco změny hodnoty zajištěné položky do značné míry závisí na změně cen komodit.

Zajišťovací poměr

- B6.4.9 V souladu s požadavky na efektivnost zajištění musí být zajišťovací poměr zajišťovacího vztahu stejný jako poměr vyplývající z počtu množstevních jednotek zajištěné položky, které účetní jednotka skutečně zajišťuje, a počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně využívá pro zajištění daného počtu množstevních jednotek zajištěné položky. Z toho plyne, že jestliže účetní jednotka zajistí méně než 100 procent rizika u určité položky, například 85 procent, určí zajišťovací vztah pomocí zajišťovacího poměru, který je stejný jako zajišťovací poměr vyplývající z 85 procent této angažovanosti, a počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje, které účetní jednotka skutečně používá k zajištění uvedených 85 procent. Stejně tak pokud například účetní jednotka zajišťuje riziko pomocí nominální hodnoty 40 jednotek finančního nástroje, určí zajišťovací vztah pomocí zajišťovacího poměru, který je stejný jako zajišťovací poměr vyplývající z tohoto množství 40 jednotek (tj. účetní jednotka nesmí použít zajišťovací poměr na základě většího množství jednotek, než které drží celkem, ani nižšího množství jednotek) a počtu množstevních jednotek zajištěné položky, které skutečně zajišťuje pomocí těchto 40 jednotek.

- B6.4.10 Určení zajišťovacího vztahu pomocí stejného zajišťovacího poměru jako je ten, který vyplývá z množství jednotek zajištěné položky, a zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně využívá, však nesmí odrážet nerovnováhu mezi vahou přisouzenou zajištěné položce a vahou přisouzenou zajišťovacímu nástroji, která by opět způsobila neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda byla uznána, či nikoli), jež by mohla vést k účetnímu výsledku, který by nebyl v souladu s účelem zajišťovacího účetnictví. Proto musí účetní jednotka pro účely určení zajišťovacího poměru upravit zajišťovací poměr vyplývající z počtu množstevních jednotek zajištěné položky a ze zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně využívá, je-li to nutné k tomu, aby se této nerovnováze vyhnula.

- B6.4.11 Příklady relevantních úvah při posuzování, zda je účetní výsledek v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví:

- a) zda je stanoven zamýšlený zajišťovací poměr s cílem předejít uznání neefektivnosti zajištění u zajištění peněžních toků nebo dosáhnout úprav zajištění reálné hodnoty pro více zajištěných položek s cílem zvýšit využívání účtování v reálné hodnotě, ale bez vzájemného započtení změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje, a
- b) zda existuje obchodní důvod pro konkrétní poměrné váhy zajištěné položky a zajišťovacího nástroje, i když to vede k neefektivnosti zajištění. Účetní jednotka například uzavře zajišťovací nástroj a určí jeho množstevní položky, které se neshodují s množstevními položkami stanovenými jako nejlepší zajištění zajištěné položky, protože standardní objem zajišťovacích nástrojů jí neumožňuje použít přesný počet množstevních položek zajišťovacího nástroje („problematika velikosti lotů“). Příkladem je účetní jednotka, která zajišťuje koupi 100 tun kávy pomocí standardních smluv typu futures, přičemž velikost smlouvy je 37 500 liber. Účetní jednotka by mohla na zajištění objemu koupě 100 tun použít pouze pět nebo šest smluv (což odpovídá 85,0 a 102,1 tunám). V tomto případě účetní jednotka označí zajišťovací vztah pomocí zajišťovacího poměru vyplývajícího z počtu smluv typu futures na koupi kávy, které skutečně využívá, protože neefektivnost zajištění vyplývající z nesouladu poměrných vah zajištěné položky a zajišťovacího nástroje by nevýstila v účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví.

Četnost posuzování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění

- B6.4.12 Na počátku zajišťovacího vztahu a dále průběžně účetní jednotka posoudí, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění. Účetní jednotka provádí průběžné hodnocení minimálně ke každému datu vykazání nebo při podstatné změně okolností ovlivňujících požadavky na efektivnost zajištění podle toho, které z těchto dat nastane dříve. Toto hodnocení se vztahuje k očekávání týkajícím se efektivnosti zajištění, a je proto zaměřeno pouze na budoucnost.

Metody posuzování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění

- B6.4.13 Tento standard nespecifikuje metodu posuzování, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění. Účetní jednotka však musí využívat metodu, která zachycuje relevantní znaky zajišťovacího vztahu včetně zdrojů neefektivnosti zajištění. V závislosti na těchto faktorech může tato metoda představovat kvalitativní nebo kvantitativní hodnocení.

- B6.4.14 Například když si základní podmínky (např. nominální hodnota, splatnost a podkladová proměnná) zajišťovacího nástroje a zajištěné položky vzájemně odpovídají nebo jsou úzce sladěny, mohla by účetní jednotka na základě kvalitativního hodnocení těchto základních podmínek dospět k závěru, že hodnota zajišťovacího nástroje a hodnota zajištěné položky se budou obvykle pohybovat v opačném směru

vzhledem ke stejnému riziku, a proto existuje ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem (viz odstavce B6.4.4–B6.4.6).

- B6.4.15 Skutečnost, že derivát je v okamžiku, kdy je zařazen jako zajišťovací nástroj, v penězích nebo mimo peníze, sama o sobě neznamená, že kvalitativní hodnocení je nevhodné. Záleží na okolnostech, zda by neefektivnost zajištění vyplývající z této skutečnosti mohla být takového rozsahu, že by ji kvalitativní hodnocení adekvátně nezachytilo.
- B6.4.16 Naopak platí, že jestliže základní podmínky zajišťovacího nástroje a zajištěné položky nejsou úzce sladěny, zvýší se úroveň nejistoty ohledně rozsahu vzájemného zápočtu. V důsledku toho je obtížnější předpovědět efektivnost zajištění po dobu trvání zajišťovacího vztahu. V takové situaci může účetní jednotka dospět k závěru, že mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem existuje ekonomický vztah (viz odstavce B6.4.4–B6.4.6), pouze na základě kvantitativního hodnocení. V určitých situacích může být kvantitativní hodnocení vhodné rovněž pro posouzení, zda zajišťovací poměr užitý pro označení zajišťovacího vztahu splňuje požadavky na efektivnost zajištění (viz odstavce B6.4.9–B6.4.11). Účetní jednotka může pro tyto dva odlišné účely použít stejné nebo odlišné metody.
- B6.4.17 Jestliže dojde ke změnám okolností, které ovlivňují efektivnost zajištění, může nastat nutnost, aby účetní jednotka změnila metodu posuzování, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění, s cílem zajistit, že jsou stále zaúčtovány relevantní znaky zajišťovacího vztahu včetně zdrojů neefektivnosti zajištění.
- B6.4.18 Hlavním zdrojem pro posouzení, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění, je řízení rizik účetní jednotky. To znamená, že jako základ pro posouzení, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění, lze použít informace o řízení (nebo jeho analýzu) používané pro účely rozhodování.
- B6.4.19 Dokumentace účetní jednotky týkající se zajišťovacího vztahu zahrnuje způsob posuzování požadavků na efektivnost zajištění včetně použité metody nebo metod. Dokumentace zajišťovacího vztahu musí být aktualizována při jakékoli změně těchto metod (viz odstavec B6.4.17).

Účtování o zajišťovacích vztazích splňujících podmínky (oddíl 6.5)

- B6.5.1 Příkladem zajištění reálné hodnoty je zajištění změn v reálné hodnotě dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou, které vyplývají ze změn úrokových měr. Toto zajištění může provést jak emitent, tak držitel.
- B6.5.2 Účelem zajištění peněžních toků je odložit zisk nebo ztrátu ze zajišťovacího nástroje na období, ve kterém nebo ve kterých zajištěné očekávané budoucí peněžní toky ovlivní hospodářský výsledek. Příkladem zajištění peněžního toku je použití swapu ke změně úvěru s proměnlivou úrokovou mírou (bez ohledu na to, zda je oceněn naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou) na úvěr s pevnou úrokovou mírou (tzn. zajištění budoucí transakce, v níž zajišťované budoucí peněžní toky jsou budoucími úrokovými platbami). Naproti tomu předpokládaná koupě kapitálového nástroje, který po získání bude účtován v reálné hodnotě do hospodářského výsledku, je příkladem položky, která nemůže být zajištěnou položkou v zajištění peněžních toků, protože případné zisky nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, které by byly odloženy, by nebylo možno příslušně reklasifikovat do hospodářského výsledku v průběhu období, ve kterém by došlo ke vzájemnému zápočtu. Ze stejného důvodu nemůže být zajištěnou položkou v zajištění peněžních toků ani předpokládaná koupě kapitálového nástroje, který po získání bude účtován v reálné hodnotě, přičemž změny v reálné hodnotě budou vykazovány do ostatního úplného výsledku.
- B6.5.3 Zajištění závazného příslibu (například zajištění změn ceny paliva u neuznaného smluvního závazku elektrárenské společnosti koupit palivo za pevnou cenu) je zajištěním změny v reálné hodnotě. Takové zajištění je tudíž zajištěním reálné hodnoty. Závazný příslib zajištění měnových rizik může však být také v souladu s odstavcem 6.5.4 vykazován jako zajištění peněžních toků.

Vyčíslení neefektivnosti zajištění

- B6.5.4 Při vyčíslení neefektivnosti zajištění zohlední účetní jednotka časovou hodnotu peněz. V důsledku toho stanoví účetní jednotka hodnotu zajištěné položky na základě současné hodnoty, a proto změna hodnoty zajištěné položky zahrnuje rovněž dopad časové hodnoty peněz.
- B6.5.5 Pro výpočet změny hodnoty zajištěné položky za účelem vyčíslení neefektivnosti zajištění může účetní jednotka použít derivát s podmínkami odpovídajícími základním podmínkám zajištěné položky (běžně označovaný jako „hypotetický derivát“), který by byl například pro zajištění očekávané transakce nastaven pomocí úrovně zajišťované ceny (nebo míry). Například jestliže by zajištění na stávající tržní úrovni představovalo dvoustranné riziko, hypotetický derivát by představoval hypotetickou forwardovou smlouvu, která by byla v okamžiku určení zajišťovacího vztahu nastavena na nulovou hodnotu. V případě, že by se zajištění týkalo například jednostranného rizika, představoval by hypotetický derivát vnitřní hodnotu hypotetické opce, která by v době určení zajišťovacího vztahu byla v penězích, pokud by se úroveň zajišťované ceny rovnala současné tržní úrovni, nebo mimo peníze, kdyby úroveň zajišťované ceny byla vyšší (nebo při zajištění dlouhé pozice nižší) než současná tržní úroveň. Použití hypotetického derivátu je jedním z možných způsobů výpočtu změny hodnoty zajištěné položky. Hypotetický derivát kopíruje zajištěnou položku a vede proto ke stejnému výsledku, jako kdyby byla

změna hodnoty stanovena na základě jiného přístupu. Proto použití „hypotetického derivátu“ samo o sobě nepředstavuje metodu, ale matematický prostředek, který lze použít pouze pro výpočet hodnoty zajištěné položky. Proto nelze „hypotetický derivát“ použít tak, aby zahrnoval prvky hodnoty zajištěné položky, které existují pouze v zajišťovacím nástroji (ale nikoli v zajištěné položce). Příkladem je dluh vyjádřený v cizí měně (bez ohledu na to, zda se jedná o dluh s pevnou úrokovou mírou nebo s pohyblivou úrokovou mírou). Při použití hypotetického derivátu pro výpočet změny hodnoty tohoto dluhu nebo současné hodnoty kumulativní změny jeho peněžních toků nemůže hypotetický derivát jednoduše stanovit poplatek za směnu různých měn, i když skutečné deriváty, v jejichž rámci ke směně různých měn dochází, mohou takový poplatek zahrnovat (například úrokové swapy v různých měnách).

- B6.5.6 Změnu hodnoty zajištěné položky stanovenou pomocí hypotetického derivátu lze použít rovněž pro účely posouzení, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění.

Rebalancování zajišťovacího vztahu a změn zajišťovacího poměru

- B6.5.7 Rebalancování se týká úprav deklarovaných množstevních jednotek zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje již existujícího zajišťovacího vztahu za účelem zachování zajišťovacího poměru, který je v souladu s požadavky na efektivnost zajištění. Změny deklarovaných množstevních jednotek zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje pro jiný účel nepředstavují rebalancování pro účely tohoto standardu.
- B6.5.8 Rebalancování se účtuje jako pokračování zajišťovacího vztahu v souladu s odstavci B6.5.9–B6.5.21. Při rebalancování je stanovena neefektivnost zajištění zajišťovacího vztahu a je uznána bezprostředně před úpravou zajišťovacího vztahu.
- B6.5.9 Úprava zajišťovacího poměru umožňuje účetní jednotce reagovat na změny vztahu mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, které vyplývají z jejich podkladových nebo rizikových proměnných. Například zajišťovací vztah, ve kterém má zajišťovací nástroj a zajištěná položka odlišné, ale související podkladové proměnné, se mění v závislosti na změně vztahu mezi těmito dvěma podkladovými proměnnými (například odlišné, ale související referenční indexy, míry nebo ceny). Rebalancování tudíž umožňuje pokračování zajišťovacího vztahu v situacích, kdy se vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou změní takovým způsobem, který lze kompenzovat úpravou zajišťovacího poměru.
- B6.5.10 Účetní jednotka například zajišťuje měnové riziko cizí měny A pomocí měnového derivátu odkazujícího na cizí měnu B, a cizí měny A a B jsou na sebe navázány, (tj. jejich měnový kurz je udržován v určitém pásmu nebo na měnovém kurzu stanoveném centrální bankou nebo jiným orgánem). Jestliže došlo ke změně měnového kurzu mezi cizí měnou A a cizí měnou B (např. bylo stanoveno nové pásmo nebo nový kurz), rebalancování zajišťovacího vztahu tak, aby odrážel nový měnový kurz, by zajistilo, že zajišťovací vztah bude i za nových okolností nadále splňovat požadavek na efektivnost zajištění daného zajišťovacího poměru. Naproti tomu pokud došlo k neplnění závazků v souvislosti s měnovým derivátem, změna zajišťovacího poměru by nemohla zajistit, že zajišťovací vztah bude i nadále splňovat požadavek na efektivnost zajištění. Proto rebalancování neumožňuje pokračování zajišťovacího vztahu v situacích, kdy se vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou změní takovým způsobem, který nelze kompenzovat úpravou zajišťovacího poměru.
- B6.5.11 Ne každá změna rozsahu vzájemného zápočtu mezi změnami reálné hodnoty zajišťovacího nástroje a reálnou hodnotou nebo peněžními toky zajištěné položky představuje změnu vztahu mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou. Účetní jednotka analyzuje zdroje neefektivnosti zajištění, které dle jejího předpokladu ovlivní zajišťovací vztah v době jeho trvání, a vyhodnotí, zda změny rozsahu vzájemného zápočtu představují:
- a) výkyvy oproti zajišťovacímu poměru, který zůstává i nadále platný (tj. i nadále vhodně odráží vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou), nebo
 - b) známky toho, že zajišťovací poměr již vhodně neodráží vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou.
- Účetní jednotka provede toto vyhodnocení v porovnání s požadavkem na efektivnost zajištění zajišťovacího poměru, tj. s cílem zajistit, že zajišťovací vztah neodráží takovou nerovnováhu mezi poměrnými vahami zajištěné položky a zajišťovacího nástroje, která by způsobila neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda by byla uznána, či nikoli), a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví. Proto toto posouzení vyžaduje použití úsudku.
- B6.5.12 Výkyvy oproti konstantnímu zajišťovacímu poměru (a tudíž související neefektivnost zajištění) nelze snížit úpravou zajišťovacího poměru v reakci na každý určitý výsledek. Proto je za takových okolností změna rozsahu vzájemného zápočtu záležitostí výpočtu a uznání neefektivnosti zajištění, ale nevyžaduje rebalancování.
- B6.5.13 Naproti tomu jestliže změny rozsahu vzájemného zápočtu naznačují, že k výkyvům dochází u zajišťovacího poměru, který se liší od zajišťovacího poměru, který je v současné době používán pro zajišťovací vztah, nebo že existuje trend odchýlení od tohoto zajišťovacího poměru, lze neefektivnost zajištění snížit pomocí úpravy tohoto zajišťovacího poměru vzhledem k tomu, že jeho zachování by způsobilo narůstající neefektivnost zajištění. Proto musí účetní jednotka za těchto okolností posoudit, zda zajišťovací vztah odráží nerovnováhu mezi poměrnými vahami zajištěné položky a zajišťovacího

nástroje, která by způsobila neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda by byla uznána, či nikoli), a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví. Pokud dojde k úpravě zajišťovacího poměru, ovlivní to rovněž výpočet a uznání neefektivnosti zajištění, protože při rebalancování musí být stanovena neefektivnost zajištění zajišťovacího vztahu a musí být uznána bezprostředně před úpravou zajišťovacího vztahu v souladu s odstavcem B6.5.8.

B6.5.14 Rebalancování znamená, že pro účely zajišťovacího účetnictví účetní jednotka po zahájení zajišťovacího vztahu upraví počet množstevních jednotek zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky jako reakci na změny okolností, které ovlivňují zajišťovací poměr tohoto zajišťovacího vztahu. Tato úprava by obvykle měla odrážet úpravy počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, které skutečně využívá. Účetní jednotka však musí upravit zajišťovací poměr vyplývající z počtu množstevních jednotek zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje, které skutečně využívá, jestliže:

- a) by zajišťovací poměr vyplývající ze změny počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky, které účetní jednotka skutečně využívá, odrážel nerovnováhu, která by způsobila neefektivnost zajištění a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví, nebo
- b) by účetní jednotka zachovala počet množstevních jednotek zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, které skutečně využívá, a v důsledku toho by vznikl zajišťovací poměr, který by za nových okolností odrážel nerovnováhu, která by způsobila neefektivnost zajištění a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví; (tj. účetní jednotka nesmí vytvořit nerovnováhu tím, že opomene upravit zajišťovací poměr).

B6.5.15 Rebalancování se nepoužije, jestliže se změni cíl řízení rizik zajišťovacího vztahu. V takovém případě bude zajišťovací účetnictví pro daný zajišťovací vztah ukončeno (účetní jednotka by však mohla určit nový zajišťovací vztah, který by obsahoval zajišťovací nástroj nebo zajištěnou položku z předchozího zajišťovacího vztahu, jak je uvedeno v odstavci B6.5.28).

B6.5.16 Jestliže je zajišťovací vztah rebalancován, lze úpravu zajišťovacího poměru uskutečnit různými způsoby:

- a) lze zvýšit váhu zajištěné položky (což zároveň snižuje váhu zajišťovacího nástroje):
 - i) zvýšením objemu zajištěné položky, nebo
 - ii) snížením objemu zajišťovacího nástroje;
- b) lze zvýšit váhu zajišťovacího nástroje (což zároveň snižuje váhu zajištěné položky):
 - i) zvýšením objemu zajišťovacího nástroje, nebo
 - ii) snížením objemu zajištěné položky.

Změny objemu se týkají počtu množstevních jednotek, které jsou součástí zajišťovacího vztahu. Snížení objemu tedy nemusí nutně znamenat, že dané položky nebo transakce již neexistují nebo se již nepředpokládá, že proběhnou, ale pouze to, že již nejsou součástí zajišťovacího vztahu. Důsledkem snížení objemu zajišťovacího nástroje může být například to, že si účetní jednotka podrží určitý derivát, ale pouze část tohoto derivátu buď moci být i nadále zajišťovacím nástrojem v zajišťovacím vztahu. K tomu by mohlo dojít, pokud by se rebalancování mohlo uskutečnit pouze snížením objemu zajišťovacího nástroje v zajišťovacím vztahu, ale účetní jednotka by si přitom podržela i objem, který už není zapotřebí. V takovém případě by byla neoznačená část derivátu účtována v reálné hodnotě do hospodářského výsledku (pokud by nebyla označena jako zajišťovací nástroj v jiném zajišťovacím vztahu).

B6.5.17 Úprava zajišťovacího poměru zvýšením objemu zajištěné položky neovlivní způsob oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Neovlivní ani oceňování změn hodnoty zajištěné položky týkající se již dříve označeného objemu. Od data rebalancování však změny hodnoty zajištěné položky zahrnují i změny hodnoty dodatečného objemu zajištěných položek. Tyto změny jsou oceňovány počínaje datem rebalancování a s odkazem na toto datum, a nikoli na datum, kdy byl zajišťovací vztah označen. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala komoditu v objemu 100 tun za forwardovou cenu 80 MJ (forwardová cena při zahájení zajišťovacího vztahu) a při rebalancování, kdy forwardová cena činila 90 MJ, přidala 10 tun, obsahovala by zajištěná položka po rebalancování dvě vrstvy: 100 tun zajištěných na 80 MJ a 10 tun zajištěných na 90 MJ.

B6.5.18 Úprava zajišťovacího poměru snížením objemu zajišťovacího nástroje neovlivní způsob oceňování změn hodnoty zajištěné položky. Oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje ve vztahu k objemu, který je i nadále označován jako zajišťovací nástroj, zůstává rovněž beze změny. Od data rebalancování však objem, o který byl zajišťovací nástroj snížen, již není součástí zajišťovacího vztahu. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala cenové riziko komodity pomocí zajišťovacího nástroje, který představoval derivát o objemu 100 tun, a při rebalancování tento objem sníží o 10 tun, zůstane zachován objem zajišťovacího nástroje v nominální hodnotě 90 tun (důsledky z hlediska objemu derivátu (tj. uvedených 10 tun), který již není součástí zajišťovacího vztahu, viz odstavec B6.5.16).

B6.5.19 Úprava zajišťovacího poměru zvýšením objemu zajišťovacího nástroje neovlivní způsob oceňování změn hodnoty zajištěné položky. Oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje ve vztahu k objemu, který byl již dříve označen jako zajišťovací nástroj, zůstává rovněž beze změny. Od data

rebalancování však změny v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje zahrnují i změny hodnoty dodatečného objemu zajišťovacího nástroje. Tyto změny jsou oceňovány počínaje datem rebalancování a s odkazem na toto datum, a nikoli na datum, kdy byl zajišťovací vztah označen. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala cenové riziko komodity pomocí zajišťovacího nástroje, který představoval derivát o objemu 100 tun, a při rebalancování přidala objem 10 tun, bude zajišťovací nástroj po rebalancování zahrnovat derivát o celkovém objemu 110 tun. Změna reálné hodnoty zajišťovacího nástroje představuje celkovou změnu reálné hodnoty derivátů, jejichž celkový objem činí 110 tun. Tyto deriváty by mohly (a pravděpodobně také budou) mít různé základní podmínky, jako například forwardové úrokové míry, protože byly uzavřeny v různých časových obdobích (včetně možnosti označení derivátů v rámci zajišťovacích vztahů po jejich prvotním uznání).

B6.5.20 Úprava zajišťovacího poměru snížením objemu zajištěné položky neovlivní způsob oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Oceňování změn hodnoty zajištěné položky ve vztahu k objemu, který je i nadále označován jako zajišťovací nástroj, zůstává rovněž beze změny. Od data rebalancování však objem, o který byla zajištěná položka snížena, již není součástí zajišťovacího vztahu. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala komoditu o objemu 100 tun s forwardovou cenou 80 MJ a při rebalancování tento objem sníží o 10 tun, bude zajištěná položka po rebalancování představovat 90 tun zajištěných při 80 MJ. O 10 tunách zajištěné položky, které již nejsou součástí zajišťovacího vztahu, by bylo účtováno v souladu s požadavky na ukončení zajišťovacího účetnictví (viz odstavce 6.5.6–6.5.7 a B6.5.22–B6.5.28).

B6.5.21 Při rebalancování zajišťovacího vztahu provede účetní jednotka aktualizaci své analýzy zdrojů neefektivnosti zajištění, které dle očekávání ovlivní zajišťovací vztah po (zbývajících) dobu jeho trvání (viz odstavec B6.4.2). Dokumentace zajišťovacího vztahu musí být přiměřeným způsobem aktualizována.

Ukončení zajišťovacího účetnictví

B6.5.22 Ukončení zajišťovacího účetnictví se použije prospektivně od data, kdy již nejsou splňována kritéria způsobilosti.

B6.5.23 Účetní jednotka nesmí zrušit určení, a tudíž ukončit zajišťovací vztah, který:

- a) i nadále splňuje cíle řízení rizik, na základě kterého se stal způsobilým pro zajišťovací účetnictví (tj. účetní jednotka i nadále splňuje tento cíl řízení rizik), a
- b) nadále splňuje všechna ostatní kritéria způsobilosti (po zohlednění případného rebalancování zajišťovacího vztahu, připadá-li v úvahu).

B6.5.24 Pro účely tohoto standardu je nutno odlišit strategii řízení rizik účetní jednotky od jejích cílů v oblasti řízení rizik. Strategie řízení rizik je stanovena na nejvyšší úrovni, na které účetní jednotka určuje způsob řízení svých rizik. Strategie řízení rizik obvykle identifikují rizika, kterým je účetní jednotka vystavena, a stanoví, jak na ně účetní jednotka bude reagovat. Strategie řízení rizik je zpravidla zavedena na delší období a může zahrnovat určitou flexibilitu umožňující reagovat na změny okolností, které nastanou v době platnosti této strategie (například různé úrovně úrokových měr nebo cen komodit, které vedou k odlišnému rozsahu zajištění). To je obvykle stanoveno v obecném dokumentu, který je v rámci účetní jednotky odstupňován směrem dolů prostřednictvím politik, které obsahují konkrétnější pokyny. Naproti tomu cíl řízení rizik v zajišťovacím vztahu se uplatňuje na úrovni konkrétního zajišťovacího vztahu. Souvisí s tím, jak je konkrétní zajišťovací nástroj, který je určen, využíván k zajišťování konkrétního rizika, které bylo označeno jako zajištěná položka. Proto může strategie řízení rizik zahrnovat mnoho různých zajišťovacích vztahů, jejichž cíle řízení rizik se vztahují k provádění této celkové strategie řízení rizik. Například:

- a) účetní jednotka má strategii řízení svého úrokového rizika u dluhového financování, která stanoví pro účetní jednotku jako celek rozpětí kombinace financování s proměnlivou úrokovou mírou a s pevnou úrokovou mírou. Tato strategie spočívá v udržení pevné úrokové míry u 20 až 40 procent dluhu. Účetní jednotka se čas od času rozhodne, jak tuto strategii provádět (tj. ve které části rozpětí 20 až 40 procent rizika s pevnou úrokovou mírou se hodlá pohybovat) v závislosti na výši úrokových měr. Pokud jsou úrokové míry nízké, stanoví účetní jednotka pevnou úrokovou míru pro větší část dluhu než v případě, že jsou úrokové míry vysoké. Dluh účetní jednotky činí 100 MJ dluhu s proměnlivou úrokovou mírou, z nichž 30 MJ je vyměněno za dluh s pevnou úrokovou mírou. Účetní jednotka využije nízkých úrokových měr a vydá další dluh ve výši 50 MJ za účelem financování větší investice, což realizuje pomocí emise dluhopisu s pevnou úrokovou mírou. Vzhledem k nízkým úrokovým mírám se účetní jednotka rozhodne stanovit riziko s pevnou úrokovou mírou na 40 procent celkového dluhu, přičemž o 20 MJ sníží rozsah, v němž dříve zajišťovala své riziko s proměnlivou úrokovou mírou, což znamená, že výsledné riziko s pevnou úrokovou mírou bude činit 60 MJ. V této situaci se strategie řízení rizik jako taková nemění. Změnil se však způsob, jímž účetní jednotka tuto strategii provádí, což znamená, že došlo ke změně cíle řízení rizika s proměnlivou úrokovou mírou ve výši 20 MJ, které bylo dříve zajištěno (tj. na úrovni zajišťovacího vztahu). Proto je v této situaci nutno ukončit zajišťovací účetnictví pro 20 MJ dříve zajištěného rizika s proměnlivou úrokovou mírou. To by mohlo zahrnovat snížení swapové pozice o 20 MJ nominální hodnoty, ale účetní jednotka by si v závislosti na okolnostech mohla tento objem swapu ponechat a použít ho například k zajištění jiného rizika, případně by se mohl stát součástí obchodního portfolia. Jestliže naopak

účetní jednotka místo toho vymění část svého nového dluhu s pevnou úrokovou mírou za riziko s proměnlivou úrokovou mírou, bylo by nutné u dříve zajištěného rizika s proměnlivou úrokovou mírou v zajišťovacím účetnictví pokračovat;

- b) některá rizika vznikají na základě pozic, které se často mění, například úrokové riziko otevřeného portfolia dluhových nástrojů. Přidávání nových dluhových nástrojů a vynětí dluhových nástrojů toto riziko průběžně mění (tj. riziko se liší pouze v důsledku ukončení pozice, jejíž splatnost nastala). Jedná se o dynamický proces, ve kterém ani riziko, ani zajišťovací nástroje používané k jeho řízení nezůstávají dlouho beze změny. V důsledku toho účetní jednotka s takovým rizikem často upravuje zajišťovací nástroje používané k řízení úrokového rizika podle toho, jak se toto riziko mění. Například dluhové nástroje se zbytkovou splatností 24 měsíců jsou označeny jako zajištěná položka ve vztahu k úvěrovému riziku na 24 měsíců. Stejný postup se uplatní i u jiných časových skupin nebo období splatnosti. Po krátké době účetní jednotka přeruší všechny, některé nebo část dříve určených zajišťovacích vztahů pro určité období splatnosti a určí nové zajišťovací vztahy pro období splatnosti na základě jejich velikosti a zajišťovacích nástrojů, které v dané době existují. Přerušení zajišťovacího účetnictví v této situaci odráží skutečnost, že tyto zajišťovací vztahy jsou nastaveny tak, že účetní jednotka zohledňuje nový zajišťovací nástroj a novou zajištěnou položku namísto zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, které byly označeny původně. Strategie řízení rizik zůstává stejná, ale pro tyto původně označené zajišťovací vztahy, které samy o sobě již neexistují, neexistuje cíl řízení rizik. V této situaci se uplatní přerušení zajišťovacího účetnictví v takovém rozsahu, v němž se změnil cíl řízení rizik. To závisí na situaci účetní jednotky a mohlo by to ovlivnit například všechny nebo jen některé zajišťovací vztahy v rámci daného období splatnosti, případně jen část zajišťovacího vztahu;
- c) účetní jednotka má strategii řízení rizik, s jejíž pomocí řídí měnové riziko očekávaných prodejů a výsledných pohledávek. V rámci této strategie účetní jednotka řídí měnové riziko jako konkrétní zajišťovací vztah jen do doby uznání dané pohledávky. Poté účetní jednotka již neřídí měnové riziko na základě tohoto konkrétního zajišťovacího vztahu. Namísto toho řídí společně měnové riziko vyplývající z pohledávek, závazků a derivátů (které se nevztahují k očekávaným transakcím, které dosud neproběhly) vyjádřených v téže cizí měně. Pro účely účtování to funguje jako „přirozené“ zajištění vzhledem k tomu, že zisky a ztráty z měnového rizika u všech těchto položek jsou bezprostředně uznány do hospodářského výsledku. V důsledku toho pro účely účtování platí, že jestliže je zajišťovací vztah označen pro období před datem úhrady, musí být přerušen v okamžiku, kdy je pohledávka uznána, protože cíl řízení rizik původního zajišťovacího vztahu již neplatí. Měnové riziko je nyní řízeno v rámci téže strategie, ale na odlišném základě. Naproti tomu jestliže účetní jednotka měla odlišný cíl řízení rizik a řídila měnové riziko jako jediný souvislý zajišťovací vztah konkrétně pro danou částku očekávaného prodeje a výslednou pohledávku až do data vypořádání, zajišťovací účetnictví by pokračovalo až do tohoto data.

B6.5.25 Ukončení zajišťovacího účetnictví může ovlivnit:

- a) zajišťovací vztah v celém rozsahu, nebo
- b) část zajišťovacího vztahu (což znamená, že zajišťovací účetnictví pro zbytek zajišťovacího vztahu pokračuje).

B6.5.26 Zajišťovací vztah je ukončen v celém rozsahu, když jako celek přestane splňovat kvalifikační kritéria. Například:

- a) zajišťovací vztah již nesplňuje cíl řízení rizik, na jehož základě naplňoval podmínky zajišťovacího účetnictví, tj. účetní jednotka již nesleduje daný cíl řízení rizik);
- b) zajišťovací nástroj nebo nástroje byly prodány nebo ukončeny ve vztahu k celému objemu, který byl součástí zajišťovacího vztahu);
- c) již neexistuje ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem, případně dopad úvěrového rizika začíná být určující pro změny hodnoty, které vyplývají z daného ekonomického vztahu.

B6.5.27 Část zajišťovacího vztahu je ukončena (a zajišťovací účetnictví nadále pokračuje pro jeho zbývající část) v případě, že pouze část zajišťovacího vztahu přestane plnit kritéria způsobilosti. Například:

- a) při rebalancování zajišťovacího vztahu by mohl být zajišťovací poměr upraven tak, že část objemu zajištěné položky již není součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavec B6.5.20); proto je zajišťovací účetnictví ukončeno pouze pro objem zajištěné položky, který již není součástí zajišťovacího vztahu, nebo
- b) pokud výskyt části objemu zajištěné položky, která představuje očekávanou transakci (nebo její složku) již není vysoce pravděpodobný, je zajišťovací účetnictví ukončeno pouze pro objem této zajištěné položky, jejíž výskyt již není vysoce pravděpodobný. Pokud však účetní jednotka v minulosti označovala zajištění očekávaných transakcí a následně stanovila, že výskyt těchto očekávaných transakcí se již nepředpokládá, zpochybňuje to schopnost účetní jednotky přesně předvídat očekávané transakce z hlediska předvídání obdobných očekávaných transakcí. To

ovlivňuje posouzení, zda jsou podobné očekávané transakce vysoce pravděpodobné (viz odstavec 6.3.3), a zda jsou tudíž způsobilé jako zajištěné položky.

B6.5.28 Účetní jednotka může označit nový zajišťovací vztah, který zahrnuje zajišťovací nástroj nebo zajištěnou položku z předchozího zajišťovacího vztahu, pro který bylo zajišťovací účetnictví (částečně nebo v celém rozsahu) ukončeno. V tom případě se nejedná o pokračování zajišťovacího vztahu, ale o zahájení nového. Například:

- a) u zajišťovacího nástroje dojde k tak závažnému zhoršení kreditního rizika, že jej účetní jednotka nahradí ji novým zajišťovacím nástrojem. To znamená, že u původního zajišťovacího vztahu se nepodařilo dosáhnout cíle v oblasti řízení rizik, a proto je přerušeno v celém rozsahu. Nový zajišťovací nástroj je určen jako zajištění stejného rizika, které bylo zajištěno již dříve, a tvoří nový zajišťovací vztah. Proto se změny v reálné hodnotě nebo změny peněžních toků zajištěné položky oceňují od data určení tohoto nového zajišťovacího vztahu a s odkazem na něj, a nikoli od data, kdy byl určen původní zajišťovací vztah;
- b) zajišťovací vztah je ukončen před koncem své splatnosti. Zajišťovací nástroj v tomto zajišťovacím vztahu lze označit jako zajišťovací nástroj v jiném zajišťovacím vztahu (například při úpravě zajišťovacího poměru při rebalancování zvýšením objemu zajišťovacího nástroje nebo při označení zcela nového zajišťovacího vztahu).

Účtování o časové hodnotě opcí

B6.5.29 Opce může být považována za nástroj spojený s časovým obdobím, protože její časová hodnota představuje poplatek za poskytnutí ochrany držiteli opce v určitém časovém období. Relevantním aspektem pro účely posouzení, zda opce zajišťuje transakci nebo zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, jsou však znaky této zajištěné položky včetně způsobu, jak a kdy ovlivní hospodářský výsledek. Proto účetní jednotka posoudí typ zajištěné položky (viz odst. 6.5.15 písm. a)) na základě povahy této zajištěné položky (bez ohledu na to, zda je zajišťovací vztah zajištěním peněžních toků nebo zajištěním reálné hodnoty):

- a) časová hodnota opce se vztahuje k zajištěné položce spojené s transakcí, pokud je podstatou zajištěné položky transakce, u níž má časová hodnota povahu nákladů na tuto transakci. Příkladem je situace, kdy se časová hodnota opce vztahuje k zajištěné položce, v důsledku čehož je uznána položka, jejíž prvotní ocenění zahrnuje transakční náklady (účetní jednotka například zajistí koupi komodity bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, proti komoditnímu riziku, a transakční náklady zahrne do prvotního ocenění těchto zásob). V důsledku zahrnutí časové hodnoty opce do prvotního ocenění určité zajištěné položky ovlivní tato časová hodnota hospodářský výsledek zároveň s danou zajištěnou položkou. Obdobně by účetní jednotka, která zajišťuje prodej určité komodity bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, zahrнула časovou hodnotu opce do nákladů souvisejících s tímto prodejem (časová hodnota by tudíž byla uznána do hospodářského výsledku ve stejném období jako výnosy ze zajištěného prodeje);
- b) časová hodnota opce se vztahuje k zajištěné položce spojené s časovým obdobím, pokud je povaha zajištěné položky taková, že časová hodnota má charakter nákladů na získání ochrany proti riziku v určitém časovém období (ale zajištěná položka nevyústí v transakci, která zahrnuje pojem transakčních nákladů v souladu s písmenem a)). Jestliže jsou například zásoby komodity zajištěny proti snížení reálné hodnoty po dobu šesti měsíců s využitím komoditní opce s odpovídající dobou trvání, časová hodnota této opce by byla přiřazena hospodářskému výsledku (tj. odepisována na systematické a racionální bázi) v průběhu tohoto šestiměsíčního období. Jiným příkladem je zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, která je zajišťována po dobu 18 měsíců s využitím měnové opce, v jejímž důsledku dojde k přiřazení časové hodnoty této opce v průběhu tohoto osmnáctiměsíčního období.

B6.5.30 Znaky zajištěné položky včetně toho, jak a kdy zajištěná položka ovlivní hospodářský výsledek, ovlivňují rovněž období, během kterého se odepisuje časová hodnota opce zajišťující zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, a které je v souladu s obdobím, během něhož může vnitřní hodnota této opce ovlivnit hospodářský výsledek v souladu se zajišťovacím účetnictvím. Jestliže je například použita úroková opce (cap) za účelem poskytnutí ochrany proti zvýšení úrokových nákladů u dluhopisu s proměnlivou úrokovou mírou, bude se časová hodnota tohoto horního limitu odepisovat do hospodářského výsledku v průběhu téhož období, během kterého bude případná vnitřní hodnota tohoto horního limitu ovlivňovat hospodářský výsledek:

- a) jestliže horní limit zajišťuje zvýšení úrokových měr v prvních třech letech z celkové doby trvání pětiletého dluhopisu s proměnlivou úrokovou mírou, časová hodnota tohoto horního limitu se odepisuje po dobu prvních tří let, nebo
- b) jestliže horní limit představuje forward start opci, která zajišťuje zvýšení úrokové míry pro druhý a třetí rok z celkové doby trvání pětiletého dluhopisu s proměnlivou úrokovou mírou, časová hodnota tohoto horního limitu se odepisuje v průběhu druhého a třetího roku.

B6.5.31 Účtování časové hodnoty opcí s v souladu s odstavcem 6.5.15 se vztahuje rovněž na kombinace nakoupené a vystavené opce (z nichž jedna je prodejní opce a druhá je kupní opce), které k datu určení za zajišťovací nástroj mají čistou nulovou časovou hodnotu (obvykle nazývanou „úrokový collar s

nulovými náklady“). V takovém případě účetní jednotka uzná veškeré změny časové hodnoty do ostatního úplného výsledku i přesto, že kumulativní změna časové hodnoty v průběhu celkového období zajišťovacího vztahu je nulová. Proto pokud se časová hodnota opce vztahuje k:

- a) zajištěné položce spojené s transakcí, rovná se částka časové hodnoty na konci zajišťovacího vztahu, která upravuje zajištěnou položku nebo která je reklasifikována do hospodářského výsledku (viz odst. 6.5.15 písm. b)), nule;
- b) zajištěné položce spojené s časovým obdobím, rovnají se náklady na amortizaci ve vztahu k časové hodnotě nule.

B6.5.32 Účtování časové hodnoty opcí v souladu s odstavcem 6.5.15 se uplatní pouze v rozsahu, v němž se časová hodnota vztahuje k zajištěné položce (přiraditelná časová hodnota). Časová hodnota opce se vztahuje k zajištěné položce v případě, že základní podmínky opce (jako je například nominální hodnota, doba trvání a podkladová proměnná) jsou přiraditelné k zajištěné položce. Proto v případě, že základní podmínky opce a zajištěná položka nejsou plně přiraditelné, určí účetní jednotka přiraditelnou časovou hodnotu, tj. jaká část časové hodnoty zahrnuté v premii (skutečná časová hodnota) se vztahuje k dané zajištěné položce (a proto by se s ní mělo zacházet v souladu s odstavcem 6.5.15). Účetní jednotka stanoví přiraditelnou časovou hodnotu na základě ocenění opce, jejíž základní podmínky by bylo možno dokonale přiřadit zajištěné položce.

B6.5.33 Jestliže se skutečná časová hodnota a přiraditelná časová hodnota liší, účetní jednotka stanoví částku, která bude kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 6.5.15 takto:

- a) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu skutečná časová hodnota vyšší než přiraditelná časová hodnota, účetní jednotka:
 - i) stanoví částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu na základě přiraditelné časové hodnoty a
 - ii) zaúčtuje rozdíly změn reálné hodnoty mezi oběma těmito časovými hodnotami do hospodářského výsledku;
- b) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu skutečná časová hodnota nižší než přiraditelná časová hodnota, stanoví účetní jednotka částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu odkazem na nižší z následujících kumulativních změn reálné hodnoty:
 - i) skutečné časové hodnoty a
 - ii) přiraditelné časové hodnoty.

Všechny zbývající změny v reálné hodnotě skutečné časové hodnoty se uznávají do hospodářského výsledku.

Účtování o forwardové části forwardových smluv a o měnovém bazickém rozpětí (basis spread) finančních nástrojů

B6.5.34 Forwardová smlouva může být považována za nástroj spojený s časovým obdobím, protože její forwardový prvek představuje poplatky za časové období (tj. za dobu platnosti, na kterou je stanovena). Relevantním aspektem pro účely posouzení, zda zajišťovací nástroj zajišťuje transakci nebo zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, jsou však znaky této zajištěné položky včetně způsobu, jak a kdy ovlivní hospodářský výsledek. Proto účetní jednotka posoudí typ zajištěné položky (viz odstavec 6.5.16 a odst. 6.5.15 písm. a)) na základě povahy této zajištěné položky (bez ohledu na to, zda je zajišťovací vztah zajištěním peněžních toků nebo zajištěním reálné hodnoty):

- a) forwardový prvek forwardové smlouvy se vztahuje k zajištěné položce spojené s transakcí, pokud je podstatou zajištěné položky transakce, u níž má forwardový prvek povahu nákladů na tuto transakci. Příkladem je situace, kdy se forwardový prvek vztahuje k zajištěné položce, v důsledku čehož je uznána položka, jejíž prvotní ocenění zahrnuje transakční náklady (účetní jednotka například zajistí koupi zásob vyjádřenou v cizí měně bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, proti měnovému riziku a transakční náklady zahrne do prvotního ocenění těchto zásob). V důsledku zahrnutí forwardového prvku do prvotního ocenění určité zajištěné položky ovlivní tento forwardový prvek hospodářský výsledek zároveň s danou zajištěnou položkou. Obdobně by účetní jednotka, která zajišťuje prodej určité komodity vyjádřené v cizí měně proti měnovému riziku bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, zahrнула forwardový prvek do nákladů souvisejících s tímto prodejem (forwardový prvek by tudíž byl uznán do hospodářského výsledku ve stejném období jako výnosy ze zajištěného prodeje);
- b) forwardový prvek forwardové smlouvy se vztahuje k zajištěné položce spojené s časovým obdobím, pokud je povaha zajištěné položky taková, že forwardový prvek má povahu nákladů na získání ochrany proti riziku v určitém časovém období (ale zajištěná položka nevyústí v transakci, která zahrnuje pojem transakčních nákladů v souladu s písmenem a)). Jestliže jsou například zásoby komodity zajištěny proti změnám reálné hodnoty po dobu šesti měsíců s využitím komoditní forwardové smlouvy s odpovídající dobou trvání, forwardový prvek této forwardové smlouvy by byl přiřazen hospodářskému výsledku (tj. odepisován na systematické a racionální bázi) v průběhu tohoto

šestiměsíčního období. Jiným příkladem je zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, která je zajišťována po dobu 18 měsíců s využitím forwardové měnové smlouvy, v jejímž důsledku dojde k přiřazení forwardového prvku forwardové smlouvy v průběhu tohoto osmnáctiměsíčního období.

- B6.5.35 Znaky zajištěné položky včetně toho, jak a kdy zajištěná položka ovlivní hospodářský výsledek, rovněž ovlivňují období, během kterého se odepisuje forwardový prvek forwardové smlouvy zajišťující zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím a které je v souladu s obdobím, k němuž se forwardový prvek vztahuje. Jestliže například forwardová smlouva zajišťuje riziko variability tříměsíčních úrokových měr za období tří měsíců, které započne za šest měsíců, forwardový prvek je odepisován v průběhu období, které sahá od sedmého do devátého měsíce.
- B6.5.36 Účtování o forwardovém prvku forwardové smlouvy v souladu s odstavcem 6.5.16 se uplatní rovněž v případech, že k datu, kdy je forwardová smlouva označena jako zajišťovací nástroj, je forwardový prvek nulový. V takovém případě účetní jednotka uzná veškeré změny v reálné hodnotě připadající na forwardový prvek do ostatního úplného výsledku i přesto, že změna kumulativní reálné hodnoty připadající na forwardový prvek je v průběhu celkového období zajišťovacího vztahu nulová. Proto pokud se forwardový prvek forwardové smlouvy vztahuje k:
- a) zajištěné položce spojené s transakcí, rovná se částka týkající se forwardového prvku na konci zajišťovacího vztahu, která upravuje zajištěnou položku nebo která je reklasifikována do hospodářského výsledku (viz odst. 6.5.15 písm. b) a odstavec 6.5.16)), nule;
 - b) zajištěné položce spojené s časovým obdobím, rovnají se náklady na amortizaci ve vztahu k forwardovému prvku nule.
- B6.5.37 Účtování o forwardovém prvku forwardových smluv v souladu s odstavcem 6.5.16 se uplatní pouze v rozsahu, v němž se forwardový prvek vztahuje k zajištěné položce (přiřaditelná časová hodnota). Forwardový prvek forwardové smlouvy se vztahuje k zajištěné položce v případě, že základní podmínky forwardové smlouvy (jako je například nominální hodnota, doba trvání a podkladová proměnná) jsou přiřaditelné k zajištěné položce. Proto v případě, že základní podmínky forwardové smlouvy a zajištěná položka nejsou plně přiřaditelné, určí účetní jednotka přiřaditelný forwardový prvek, tj. jaká část forwardového prvku zahrnutá ve forwardové smlouvě (skutečný forwardový prvek) se vztahuje k dané zajištěné položce (a proto by se s ním mělo zacházet v souladu s odstavcem 6.5.16). Účetní jednotka stanoví přiřaditelný forwardový prvek na základě ocenění forwardové smlouvy, jejíž základní podmínky by bylo možno dokonale přiřadit zajištěné položce.
- B6.5.38 Jestliže se skutečný forwardový prvek a přiřaditelný forwardový prvek liší, účetní jednotka stanoví částku, která bude kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 6.5.16 takto:
- a) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu absolutní částka skutečného forwardového prvku vyšší než přiřaditelný forwardový prvek, účetní jednotka:
 - i) stanoví částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu na základě přiřaditelného forwardového prvku a
 - ii) zaúčtuje rozdíly změn reálné hodnoty mezi oběma těmito forwardovými prvky do hospodářského výsledku;
 - b) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu absolutní částka skutečného forwardového prvku nižší než přiřaditelný forwardový prvek, účetní jednotka stanoví částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu odkazem na nižší z následujících kumulativních změn v reálné hodnotě:
 - i) absolutní částky skutečného forwardového prvku a
 - ii) absolutní částky přiřaditelného forwardového prvku.

Všechny zbývající změny v reálné hodnotě skutečného forwardového prvku se uznávají do hospodářského výsledku.

- B6.5.39 Pokud účetní jednotka oddělí bazické měnové rozpětí od finančního nástroje a vyřadí je z určení tohoto finančního nástroje jako zajišťovacího nástroje (viz odst. 6.2.4 písm. b), použije se pro toto bazické měnové rozpětí aplikační příručka uvedená v odstavcích B6.5.34–B6.5.38 stejným způsobem, jakým se použije pro forwardový prvek forwardové smlouvy.

Zajištění skupiny položek (oddíl 6.6)

Zajištění čisté pozice

Způsobilost pro zajišťovací účetnictví a použití čisté pozice

- B6.6.1 Čistá pozice je způsobilá pro zajišťovací účetnictví pouze v případě, že účetní jednotka provádí zajištění na čistém základě pro účely řízení rizik. To, zda účetní jednotka provádí zajištění tímto způsobem, je otázkou skutečného stavu věcí (nikoli pouze tvrzení nebo dokumentace). Proto účetní jednotka nemůže aplikovat zajišťovací účetnictví na čistém základě pouze za účelem dosažení určitého účetního výsledku,

pokud by to neodráželo její přístup k řízení rizik. Zajištění čisté pozice musí tvořit součást zavedené strategie řízení rizik. Obvykle by je schvalovalo klíčové vedení, jak je definuje IAS 24.

- B6.6.2 Například účetní jednotka A, jejíž funkční měnou je její místní měna, má závazný příslib uhradit 150 000 CM za náklady na reklamu za devět měsíců a závazný příslib prodat hotové výrobky za 150 000 CM za 15 měsíců. Účetní jednotka A uzavře měnový derivát, který bude vypořádán za devět měsíců, na jehož základě obdrží 100 CM a uhradí 70 MJ. Účetní jednotka A nemá žádné jiné riziko vůči CM. Účetní jednotka A neřídí měnové riziko na čistém základě. Proto nemůže aplikovat zajišťovací účetnictví pro zajišťovací vztah mezi tímto měnovým derivátem a čistou pozicí ve výši 100 CM (sestavající ze závazného příslibu koupě ve výši 150 000 CM – tj. reklamních služeb – a 149 900 CM (z 150 000 CM) závazného příslibu prodeje) na období devíti měsíců.
- B6.6.3 Kdyby účetní jednotka A řídila měnové riziko na čistém základě a neuzavřela by tento měnový derivát (protože zvyšuje její měnové riziko, místo aby je snižoval), pak by po dobu devíti měsíců byla v přirozeně zajištěné pozici. Tato zajištěná pozice by se zpravidla neodrazila v účetní závěrce, protože tyto transakce by byly uznány do odlišných účetních období v budoucnosti. Nulová čistá pozice by byla způsobilá pro zajišťovací účetnictví pouze v případě, že by byly splněny podmínky uvedené v odstavci 6.6.6.
- B6.6.4 Když je skupina položek, které tvoří čistou pozici, označena jako zajištěná položka, účetní jednotka musí označit celkovou skupinu položek, která zahrnuje položky, které mohou tvořit danou čistou pozici. Účetní jednotka nesmí označit nespecifickou abstraktní částku čisté pozice. Účetní jednotka má například skupinu závazných příslibů prodeje za devět měsíců na 100 CM a skupinu závazných příslibů koupě za 18 měsíců na 120 CM. Účetní jednotka nemůže označit abstraktní částku čisté pozice do výše 20 CM. Namísto toho musí označit hrubou částku koupí a hrubou částku prodejů, které společně tvoří zajištěnou čistou pozici. Účetní jednotka musí označit hrubé pozice, které dávají vzniknout čisté pozici, tak, aby byla schopna splnit požadavky účtování způsobilých zajišťovacích vztahů.

A p l i k a c e p o ž a d a v k ů n a e f e k t i v n o s t z a j i š ť ě n í n a z a j i š ť ě n í č i s t é p o z i c e

- B6.6.5 Když účetní jednotka při zajišťování čisté pozice určí, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění uvedené v odst. 6.4.1 písm. c), posoudí změny hodnoty položek v této čisté pozici, které mají podobný dopad jako zajišťovací nástroj, spolu se změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Účetní jednotka má například skupinu závazných příslibů prodeje za devět měsíců na 100 CM a skupinu závazných příslibů koupě za 18 měsíců na 120 CM. Zajišťuje měnové riziko čisté pozice ve výši 20 CM s využitím forwardové devizové smlouvy na 20 CM. Při určování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění uvedené v odst. 6.4.1 písm. c), posoudí účetní jednotka vztah mezi:

- a) změnou reálné hodnoty forwardové měnové smlouvy společně se změnami hodnoty závazných příslibů prodeje souvisejícími s měnovým rizikem a
- b) změnami hodnoty závazných příslibů koupě souvisejícími s měnovým rizikem.

- B6.6.6 Obdobně platí, že pokud měla účetní jednotka v příkladu uvedeném v odstavci B6.6.5 nulovou čistou pozici, posuzovala by při určování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění uvedené v odst. 6.4.1 písm. c) vztah mezi změnami hodnoty závazných příslibů prodeje souvisejícími s měnovým rizikem a změnami hodnoty závazných příslibů koupě souvisejícími s měnovým rizikem.

Z a j i š ť ě n í p e n ě ž n í c h t o k ů , k t e r é p ř e d s t a v u j e č i s t o u p o z i c i

- B6.6.7 Když účetní jednotka zajišťuje skupinu položek se vzájemně započtenými rizikovými pozicemi, (tj. čistou pozici), způsobilost pro zajišťovací účetnictví závisí na typu zajištění. Jestliže je zajištění zajištěním reálné hodnoty, pak může být čistá pozice způsobilá jako zajištěná položka. Jestliže je však zajištění zajištěním peněžních toků, může být čistá pozice způsobilá jako zajištěná položka pouze tehdy, jestliže je zajištěním měnového rizika a označení této čisté pozice specifikuje účetní období, ve kterém se předpokládá, že očekávané transakce ovlivní hospodářský výsledek, a rovněž jejich povahu a objem.
- B6.6.8 Účetní jednotka má například čistou pozici, která sestává ze spodní vrstvy prodejů v hodnotě 100 CM a spodní vrstvy koupí v hodnotě 150 CM. Jak prodeje, tak koupě jsou vyjádřeny v téže cizí měně. Aby dostatečně specifikovala označení zajištění čisté pozice, specifikuje účetní jednotka v původní dokumentaci zajišťovacího vztahu, že prodej se může týkat výrobku A nebo výrobku B a koupě se mohou týkat strojů typu A, strojů typu B a suroviny A. Účetní jednotka rovněž specifikuje objemy transakcí podle jednotlivých povah. Účetní jednotka doloží, že spodní vrstva prodejů (100 CM) je tvořena očekávaným objemem prodeje prvních 70 CM výrobku A a prvních 30 CM výrobku B. Jestliže se očekává, že tyto objemy prodeje ovlivní hospodářský výsledek v různých účetních obdobích, účetní jednotka by tuto skutečnost zahrнула do dokumentace, například prvních 70 CM z prodeje výrobku A, které dle očekávání ovlivní hospodářský výsledek v prvním účetním období, a prvních 30 CM z prodeje výrobku B, které dle očekávání ovlivní hospodářský výsledek ve druhém účetním období. Účetní jednotka rovněž zdokumentuje, že spodní vrstvu koupí (150 CM) tvoří koupě prvních 60 CM strojů typu A, prvních 40 CM strojů typu B a prvních 50 CM suroviny A. Jestliže tyto objemy koupí dle očekávání ovlivní hospodářský výsledek v různých účetních obdobích, účetní jednotka by zahrнула do dokumentace rozčlenění objemů koupí podle účetních období, v nichž dle očekávání ovlivní hospodářský výsledek (obdobně jako dokumentuje objem prodeje). Očekávaná transakce by byla například specifikována jako:

- a) prvních 60 CM koupí strojů typu A, které budou dle očekávání ovlivňovat hospodářský výsledek ze třetího účetního období po následujících deset účetních období;
- b) prvních 40 CM koupí strojů typu B, které budou dle očekávání ovlivňovat hospodářský výsledek ze čtvrtého účetního období po následujících 20 účetních období;
- c) prvních 50 CM koupí suroviny A, které budou dle očekávání obdrženy ve třetím účetním období a poté prodány, tj. ovlivní hospodářský výsledek v tomto a v následujícím účetním období.

Specifikace povahy objemů očekávaných transakcí by zahrnovala takové aspekty, jako je například model odpisů hmotných aktiv pro položky pozemků, budov a zařízení téhož druhu, jestliže je povaha těchto položek taková, že by se model odpisů hmotných aktiv mohl lišit v závislosti na tom, jak účetní jednotka tyto položky využívá. Jestliže například účetní jednotka využívá položky strojů typu A ve dvou různých výrobních procesech, u nichž se užívá v jednom případě metoda lineárních odpisů hmotných aktiv v průběhu deseti účetních období a ve druhém případě metoda výkonových odpisů, rozčlenila by ve své dokumentaci očekávaného objemu koupí strojů typu A tento objem podle toho, který model odpisů hmotných aktiv by pro něj byl použit.

- B6.6.9 U zajištění peněžních toků čisté pozice musí částky stanovené v souladu s odstavcem 6.5.11 zahrnovat změny hodnoty položek v čisté pozici, které mají podobný dopad jako zajišťovací nástroj, ve spojení se změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Změny hodnoty položek v čisté pozici, které mají podobný dopad jako zajišťovací nástroj, jsou však uznány pouze jednou při uznání transakcí, k nimž se vztahují, jako například v případě, kdy je očekávaný prodej uznán jako výnos. Účetní jednotka má například skupinu vysoce pravděpodobných očekávaných prodejů za devět měsíců v hodnotě 100 CM a skupinu vysoce pravděpodobných očekávaných koupí za 18 měsíců v hodnotě 120 CM. Zajišťuje měnové riziko čisté pozice ve výši 20 CM s využitím forwardové devizové smlouvy na 20 CM. Při určování částek, které budou uznány do fondu ze zajištění peněžních toků v souladu s odst. 6.5.11 písm. a) až b), účetní jednotka porovná:

- a) změnu reálné hodnoty měnové smlouvy společně se změnami hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných prodejů souvisejícími s měnovým rizikem se
- b) změnami hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných koupí souvisejícími s měnovým rizikem.

Účetní jednotka však uzná částky týkající se forwardových měnových smluv pouze do doby, dokud nejsou vysoce pravděpodobné očekávané prodejní transakce uznány v účetní závěrce; ve stejné době jsou uznány i zisky nebo ztráty z těchto očekávaných transakcí (tj. změna hodnoty připadající na změnu měnového kurzu mezi označením zajišťovacího vztahu a uznáním výnosu).

- B6.6.10 Obdobně platí, že pokud by v daném příkladu měla účetní jednotka nulovou čistou pozici, porovnála by změny hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných prodejů související s měnovým rizikem se změnami hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných koupí souvisejícími s měnovým rizikem. Tyto částky jsou však uznány pouze jednou při uznání transakcí, k nimž se vztahují, do účetní závěrky.

Určení vrstev skupin položek jako zajištěných položek

- B6.6.11 Ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v odstavci B6.3.19, vyžaduje určení vrstev skupin existujících položek konkrétní identifikaci nominální výše skupin položek, z nichž je definována zajištěná vrstva.

- B6.6.12 Zajišťovací vztah může zahrnovat vrstvy z několika různých skupin položek. Například u zajištění čisté pozice skupiny aktiv a skupiny závazků může zajišťovací vztah zahrnovat kombinaci vrstvy skupiny aktiv a vrstvy skupiny závazků.

Vykazování zisků nebo ztrát ze zajišťovacího nástroje

- B6.6.13 Jestliže jsou položky v rámci zajištění peněžních toků zajišťovány společně, mohou ovlivnit různé řádky ve výkazu zisků a ztrát a v ostatním úplném výsledku. Vykazování zisků nebo ztrát ze zajištění v tomto výkazu závisí na skupině položek.

- B6.6.14 Jestliže skupina položek nemá žádné rizikové pozice, které by se vzájemně započítaly (například skupina nákladů v cizí měně ovlivňujících různé řádky ve výkazu zisků nebo ztrát a v ostatním úplném výsledku, které jsou zajištěny proti měnovému riziku), pak se zisky nebo ztráty z reklasifikovaného zajišťovacího nástroje musí rozdělit mezi řádky ovlivněné těmito zajištěnými položkami. Toto rozdělení musí být prováděno systematicky a racionálně a nesmí mít za následek brutaci účetní hodnoty čistého zisku nebo ztráty vyplývajícího z jediného zajišťovacího nástroje.

- B6.6.15 Jestliže skupina položek má rizikové pozice, které se vzájemně započtou (například skupina tržeb a nákladů vyjádřených v cizí měně a zajištěných společně proti měnovému riziku), pak musí účetní jednotka vykázat zisky nebo ztráty z tohoto zajištění v samostatném řádku ve výkazu zisků nebo ztrát a v ostatním úplném výsledku. Jako příklad lze uvést zajištění měnového rizika čisté pozice tržeb z cizí měny ve výši 100 CM a nákladů na cizí měnu ve výši 80 CM pomocí forwardové měnové smlouvy na 20 CM. Zisk nebo ztráta z této forwardové měnové smlouvy, které jsou reklasifikovány z fondu ze zajištění peněžních toků do výkazu zisků nebo ztrát (když čistá pozice ovlivňuje hospodářský výsledek) musí být vykazovány v samostatném řádku odlišné od zajištěných tržeb a nákladů. Pokud navíc tyto tržby vzniknou v dřívějším období než náklady, oceňují se výnosy z těchto tržeb i nadále spotovými

měnovým kurzem v souladu s IAS 21. Související zisk nebo ztráta ze zajištění se vykazuje v samostatném řádku, takže hospodářský výsledek odráží dopad zajištění čisté pozice s odpovídající úpravou fondu zajištění peněžních toků. V případě, že zajištěné náklady ovlivní hospodářský výsledek v pozdějším období, zisk nebo ztráta ze zajištění, které byly již dříve uznány ve fondu ze zajištění peněžních toků z tržeb, jsou reklasifikovány do hospodářského výsledku a vykazovány v samostatném řádku odlišném od řádků zahrnujících zajištěné náklady, které jsou oceněny spotovým měnovým kurzem v souladu s IAS 21.

- B6.6.16 U některých typů zajištění reálné hodnoty není primárním cílem zajištění vzájemný zápočet změny v reálné hodnotě zajištěné položky, ale přeměna peněžních toků zajištěné položky. Účetní jednotka například zajišťuje úrokové riziko reálné hodnoty dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou pomocí úrokového swapu. Cílem zajištění účetní jednotky je přeměnit peněžní toky s pevným úrokem na peněžní toky s proměnlivým úrokem. Tento cíl se odráží v účtování o zajišťovacím vztahu časovým rozlišením čistého úroku z daného úrokového swapu do hospodářského výsledku. V případě zajištění čisté pozice (například čisté pozice aktiva s pevnou úrokovou mírou a závazku s pevnou úrokovou mírou) musí být toto časové rozlišení čistých úroků vykázáno v samostatném řádku ve výkazu zisků a ztrát a v ostatním úplném výsledku. Je tomu tak s cílem předejít navýšení („gross-up“) čistých zisků nebo ztrát z jediného nástroje při vzájemném zápočtu hrubých částek a jejich uznání do odlišných řádků (tento postup například předchází navýšení čistého úrokového příjmu ze samostatného úrokového swapu do hrubých úrokových výnosů a hrubých úrokových nákladů).

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ (KAPITOLA 7)

Přechodná ustanovení (oddíl 7.2)

Finanční aktiva určená k obchodování

- B7.2.1 K datu prvního přijetí tohoto standardu musí účetní jednotka určit, zda cíl obchodního modelu účetní jednotky pro řízení kteréhokoli z jejích finančních aktiv splňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo podmínku uvedenou v odst. 4.1.2A písm. a), nebo zda je finanční aktivum způsobilé pro rozhodnutí uvedené v odstavci 5.7.5. Za tímto účelem účetní jednotka určí, zda finanční aktiva splňují definici aktiv určených k obchodování, jako kdyby účetní jednotka koupila tato aktiva k datu prvního přijetí.

Znehodnocení

- B7.2.2 Při přechodu by se účetní jednotka měla snažit o aproximaci úvěrového rizika při prvotním uznání tím, že zváží všechny přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Účetní jednotka nemusí provádět vyčerpávající vyhledávání informací, když k datu přechodu určuje, zda od prvotního uznání došlo k podstatnému zvýšení úvěrového rizika. Jestliže účetní jednotka není schopna toto určení provést bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, platí odstavec 7.2.20.
- B7.2.3 Aby určila opravnou položku u finančních nástrojů, jejichž prvotní uznání nastalo (případně u úvěrových příslibů nebo smluv o finanční záruce, jejichž smluvní stranou se účetní jednotka stala) před datem prvního přijetí, musí účetní jednotka jak při přechodu, tak až do vynětí těchto položek posoudit informace, které jsou relevantní pro určování nebo aproximaci úvěrového rizika při prvotním uznání. Při určování nebo aproximaci počátečního úvěrového rizika může účetní jednotka zohlednit interní a externí informace včetně informací o portfoliu v souladu s odstavci B5.5.1–B5.5.6.
- B7.2.4 Účetní jednotka, která má k dispozici jen málo historických informací, může využít informace z interních zpráv a statistik (které mohly být vytvořeny při rozhodování, zda zahájit výrobu nového produktu), informace o podobných produktech nebo zkušenosti rovnocenné skupiny pro srovnatelné finanční nástroje, pokud je to relevantní.

DEFINICE (DODATEK A)

Deriváty

- BA.1 Typickými příklady derivátů jsou futures a forwardové, swapové a opční smlouvy. Derivát má obvykle určitou pomyslnou 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 pomyslnou 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 pomyslné hodnotě. Například smlouva může požadovat částku ve výši 1000 MJ v případě, že se šestiměsíční úroková míra LIBOR zvýší o 100 bazických bodů. Taková smlouva je derivátem i přesto, že pomyslná hodnota není specifikována.
- BA.2 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 spadá 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. Tento standard se však vztahuje na takové smlouvy pro účely koupě, prodeje nebo užívání, jestliže účetní jednotka provede určení v souladu s odstavcem 2.5 (viz odstavce 2.4–2.7).

- BA.3 Jedním z vymezujících znaků 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 premie 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.
- BA.4 Spotový nákup nebo prodej dávají vzniknout závazku pevné ceny mezi datem obchodu a datem vypořádání, což odpovídá definici derivátu. Avšak vzhledem ke krátkému trvání závazku se taková smlouva neuznává jako derivátový finanční nástroj. V souladu s tímto standardem se pro spotové nákupy nebo prodeje používá zvláštní způsob účtování (viz odstavce 3.1.2 a B3.1.3–B3.1.6).
- BA.5 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 vlastníka vozidla specifická.

Finanční aktiva a závazky určené k obchodování

- BA.6 Obchodování většinou odráží aktivní a časté koupě a prodeje a finanční nástroje určené k obchodování jsou většinou používány s cílem generování zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka.
- BA.7 Finanční závazky určené k obchodování zahrnují:
- a) derivátové závazky, které nejsou vykazány jako zajišťovací nástroje;
 - b) závazky dodat finanční aktiva vypůjčená prodejci „na krátko“ (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. kotované 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 vykazalo známky obchodování.
- BA.8 Skutečnost, že závazek je používán k financování obchodních aktivit, ještě neznamená, že se jedná o závazek určený k obchodování.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 10

Konsolidovaná účetní závěrka

CÍL

- 1 Cílem tohoto IFRS je stanovit zásady vykazování a zpracovávání konsolidovaných účetních závěrek v případech, kdy účetní jednotka ovládá jednu nebo více dalších jednotek.

Splnění cíle

- 2 za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 tento IFRS:
- a) vyžaduje, aby účetní jednotka (*mateřský podnik*), která ovládá jednu nebo více dalších jednotek (*dceřiné podniky*) předkládala konsolidovanou účetní závěrku;
 - b) definuje zásadu *ovládání* a stanoví ovládání jako základ konsolidace;
 - c) stanoví, jak uplatnit zásadu ovládání za účelem zjištění, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, a musí tudíž tuto jednotku konsolidovat;
 - d) stanoví účetní požadavky pro zpracování konsolidované účetní závěrky a
 - e) definuje investiční jednotku a stanoví výjimku pro konsolidaci jednotlivých dceřiných společností investiční jednotky.
- 3 Tento IFRS se nezabývá požadavky na účetnictví při podnikových kombinacích a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwillu z podnikových kombinací (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 4 Účetní jednotka, která je mateřským podnikem, předkládá konsolidovanou účetní závěrku. Tento IFRS se vztahuje na všechny účetní jednotky vyjma následujících:
- a) mateřský podnik nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku, pokud splňuje všechny následující podmínky:
 - i) je plně vlastněným nebo částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a všichni jeho ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, o tom byli informováni a nemají námitek proti tomu, aby mateřský podnik nepředkládal konsolidovanou účetní závěrku;
 - ii) jeho dluhové a kapitálové nástroje nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
 - iii) nepředložil svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci ani není v procesu předložení této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a
 - iv) jeho nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik sestavuje účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné užití, splňuje požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví a v níž dceřiné společnosti jsou konsolidovány nebo jsou oceněny reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s tímto IFRS;
 - b) [zrušeno];
 - c) [zrušeno].
- 4A Tento IFRS se nevztahuje na plány požitků po skončení pracovního poměru a ostatní plány dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.
- 4B Mateřský podnik, který je investiční jednotkou, nepředkládá konsolidovanou účetní závěrku, pokud je v souladu s odstavcem 31 tohoto standardu povinen oceňovat všechny své dceřiné společnosti reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku.

OVLÁDÁNÍ

- 5 **Investor, bez ohledu na povahu své angažovanosti v účetní jednotce (jednotce, do níž investoval), určí, zda je mateřským podnikem na základě posouzení, zda jednotku, do níž investoval, ovládá.**
- 6 **Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má právo na základě své angažovanosti v této jednotce a může tyto výnosy prostřednictvím své moci nad ní ovlivňovat.**
- 7 **Investor tudíž ovládá jednotku, do níž investoval, pouze tehdy, pokud platí všechny následující body:**
- a) **má moc nad jednotkou, do níž investoval (viz odstavce 10–14);**

b) na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo (viz odstavce 15 a 16) a

c) je schopen využívat moci nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů (viz odstavce 17 a 18).

8 Investor při posuzování, zda ovládá jednotku, do níž investoval, zváží všechna fakta a okolnosti. Pokud fakta a okolnosti ukazují, že se změnil jeden nebo více ze tří faktorů uvedených v odstavci 7, investor znovu posoudí, zda jednotku, do níž investoval, ovládá (viz odstavce B80–B85).

9 Dva nebo více investorů spoluovládají jednotku, do níž investovali, pokud musí jednat společně za účelem řízení relevantních činností. V takových případech neovládá jednotku, do níž bylo investováno, samostatně žádný investor, neboť žádný investor nemůže řídit její činnosti bez spolupráce s ostatními. Každý investor zaúčtuje svůj podíl v jednotce, do níž bylo investováno, v souladu s relevantními IFRS, jako např. IFRS 11 *Společná ujednání*, IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* nebo IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Moc

10 Investor má moc nad jednotkou, do níž investoval, má-li stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit *relevantní činnosti*, tj. činnosti, které podstatně ovlivňují výnosy této jednotky.

11 Moc vychází z práv. Někdy je posouzení moci jednoduché, například když byla moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, získána přímo a výlučně z hlasovacích práv na základě kapitálových nástrojů, jako jsou akcie, a je možné ji určit na základě posouzení hlasovacích práv plynoucích z držení těchto podílů. V ostatních případech je posouzení složitější a vyžaduje zvážení více faktorů, například když moc vyplývá z jednoho nebo více smluvních ujednání.

12 Investor, který je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti, má moc, i když jeho práva na řízení musí být teprve uplatněna. Informace prokazující, že investor řídí relevantní činnosti, mohou pomoci určit, zda má moc, ale takové informace samy o sobě ke stanovení, zda má investor nad jednotkou, do níž investoval, moc, nestačí.

13 Pokud mají dva nebo více investorů stávající práva, která jim poskytují jednostrannou schopnost řídit různé relevantní činnosti, má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc ten investor, který je schopen řídit činnosti, které nejpodstatněji ovlivňují výnosy této jednotky.

14 Investor může mít moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, i když mají další jednotky stávající práva, na jejichž základě se mohou účastnit na řízení relevantních činností, například když má jiná účetní jednotka *podstatný vliv*. Nicméně investor, který má pouze práva ochranná, nemá nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc (viz odstavce B26–B28), a tudíž tuto jednotku neovládá.

Výnosy

15 Investor je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má právo na základě své angažovanosti v jednotce, do níž bylo investováno, pokud výnosy investora z jeho angažovanosti mohou kolísat v důsledku výkonnosti této jednotky. Výnosy investora mohou být pouze kladné, pouze záporné nebo kladné i záporné.

16 Přestože jednotku, do níž bylo investováno, může ovládat jen jeden investor, o výnosy této jednotky se může dělit více stran. Podíl na ziscích nebo výplatách jednotky, do níž bylo investováno, mohou mít například držitelé nekontrolních podílů.

Vazba mezi mocí a výnosy

17 Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud má nejen moc nad touto jednotkou a z jeho angažovanosti je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo, ale zároveň může svoji moc využívat k ovlivňování svých výnosů z angažovanosti v této jednotce.

18 Takto investor s rozhodovacími právy určí, zda je zmocnitelem nebo zmocněncem. Investor, který je zmocněncem podle odstavců B58–B72, neovládá jednotku, do níž bylo investováno, když uplatňuje rozhodovací práva, která na něj byla delegována.

POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

19 **Mateřský podnik vypracuje konsolidovanou účetní závěrku za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a jiné události za obdobných okolností.**

20 Konsolidace jednotky, do níž bylo investováno, počíná od data, kdy investor nabude ovládání nad touto jednotkou, a končí v okamžiku, kdy investor toto ovládání pozbude.

21 Odstavce B86–B93 stanoví pokyny pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Nekontrolní podíly

22 Mateřský podnik uvede nekontrolní podíly v konsolidovaném výkazu o finanční pozici v rámci vlastního kapitálu, odděleně od vlastního kapitálu vlastníků mateřského podniku.

23 Změny ve vlastnickém podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí ovládnutí, jsou transakce s vlastním kapitálem (tj. transakce s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci).

24 Pokyny pro vykazování nekontrolních podílů v konsolidované účetní závěrce stanoví odstavce B94–B96.

Pozbytí ovládnutí

25 Pokud mateřský podnik pozbude ovládnutí dceřiného podniku:

- a) vyjme aktiva a závazky bývalého dceřiného podniku z konsolidovaného výkazu o finanční pozici;
- b) uzná jakoukoli investici ponechanou v původně dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu, ke kterému je ovládnutí pozbyto, a poté účtuje tuto investici a částky dlužné dceřiným podnikem nebo dceřinému podniku v souladu s příslušnými IFRS. Tato reálná hodnota je považována za reálnou hodnotu při prvotním uznání finančního aktiva v souladu s IFRS 9, nebo, připadá-li to v úvahu, za pořizovací náklady při prvotním uznání investice v přidruženém nebo společném podniku;
- c) uzná zisk nebo ztrátu související s pozbytím ovládnutí původního kontrolního podílu.

26 Pokyny pro vykazování pozbytí ovládnutí stanoví odstavce B97–B99.

URČENÍ, ZDA JE ÚČETNÍ JEDNOTKA INVESTIČNÍ JEDNOTKOU

27 **Mateřská společnost určí, zda je investiční jednotkou. Investiční jednotka je účetní jednotka, která:**

- a) získá finanční prostředky od jednoho nebo více investorů za účelem poskytování služeb správy investic tomuto investorovi (investorům);
- b) se svému investorovi (investorům) zaváže, že jejím obchodním cílem je investovat prostředky výhradně za účelem získávání výnosů z kapitálového zhodnocení, výnosů z investic nebo obojího, a
- c) oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty.

Odstavce B85A–B85M obsahují příslušné postupy pro uplatňování.

28 Účetní jednotka při posuzování, zda splňuje definici uvedenou v odstavci 27, zváží, zda vykazuje následující typické znaky investiční jednotky:

- a) má více než jednu investici (viz odstavce B85O–B85P);
- b) má více než jednoho investora (viz odstavce B85Q–B85S);
- c) má investory, kteří nejsou spřízněnými stranami účetní jednotky (viz odstavce B85T–B85U), a
- d) má vlastnické podíly ve formě vlastního kapitálu nebo obdobné podíly (viz odstavce B85V–B85W).

Absence kteréhokoli z těchto typických znaků nemusí nutně znamenat, že účetní jednotka nemůže být klasifikována jako investiční jednotka. Investiční jednotka, která nemá všechny tyto typické znaky, zveřejňuje dodatečné informace požadované podle odstavce 9A IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*.

29 Jestliže skutečnosti a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke změně jednoho nebo více ze tří prvků popsaných v odstavci 27, které definují investiční jednotku, nebo typických znaků investiční jednotky, jak byly popsány v odstavci 28, mateřská společnost znovu posoudí, zda je investiční jednotkou.

30 Mateřská společnost, která buď přestane být investiční jednotkou, nebo se investiční jednotkou stane, zaúčtuje změnu svého statutu prospektivně od data, kdy k této změně statutu došlo (viz odstavce B100–B101).

INVESTIČNÍ JEDNOTKY: VÝJIMKA Z KONSOLIDACE

31 **S výjimkou okolností popsaných v odstavci 32 investiční jednotka nekonsoliduje své dceřiné společnosti ani nepoužije IFRS 3 v případě, že ovládne jinou účetní jednotku. Investiční jednotka místo toho ocení investici do dceřiné společnosti reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9¹.**

32 Bez ohledu na požadavek v odstavci 31 platí, že pokud má investiční jednotka dceřinou společnost, která sama není investiční jednotkou a jejímž hlavním účelem a činností je poskytovat služby vztahující se k investiční činnosti investiční jednotky (viz odstavce B85C–B85E), musí tuto dceřinou společnost konsolidovat v souladu s odstavci 19–26 tohoto IFRS a použít požadavky IFRS 3 pro akvizici takové dceřiné společnosti.

¹ Odstavec C7 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* uvádí: „Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.“

- 33 Mateřská společnost investiční jednotky musí konsolidovat všechny účetní jednotky, které ovládá, včetně účetních jednotek ovládaných prostřednictvím dceřiné investiční jednotky, pokud sama mateřská společnost není investiční jednotkou.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

konsolidovaná účetní závěrka	Účetní závěrka za skupinu , v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.
ovládání jednotky, do níž bylo investováno	Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má nárok na základě své angažovanosti v této jednotce a může tyto výnosy prostřednictvím své moci nad touto jednotkou ovlivňovat.
jednotka s rozhodovací pravomocí	Jednotka s rozhodovacími právy, která jedná sama za sebe – je tedy zmocnitelem nebo je zmocněncem jiných stran.
skupina	Mateřský podnik a jeho dceřiné podniky .
investiční jednotka	Účetní jednotka, která: a) získá finanční prostředky od jednoho nebo více investorů za účelem poskytování služeb správy investic tomuto investorovi (investorům); b) se svému investorovi (investorům) zaváže, že jejím obchodním cílem je investovat prostředky výhradně za účelem získávání výnosů z kapitálového zhodnocení, výnosů z investic nebo obojího, a c) oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty.
nekontrolní podíl	Vlastní kapitál dceřiného podniku , který není přímo nebo nepřímo přiřaditelný mateřskému podniku .
mateřský podnik	Účetní jednotka, která ovládá jednu nebo více jiných účetních jednotek.
moc	Stávající práva aktuálně umožňující řídit relevantní činnosti .
ochranná práva	Práva, jejichž účelem je chránit podíl strany, která tato práva drží, aniž by tato strana získala moc nad účetní jednotkou, ke které se tato práva vztahují.
relevantní (důležité) činnosti	Pro účely tohoto IFRS relevantní činnosti označují činnosti jednotky, do níž bylo investováno, které podstatným způsobem ovlivňují její výnosy.
práva na zbavení	Práva zbavit osobu či jednotku s rozhodovacími pravomocemi těchto rozhodovacích pravomocí.
dceřiný podnik	Účetní jednotka ovládaná jinou účetní jednotkou.

Následující termíny jsou definovány v IFRS 11, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* a jsou v tomto IFRS používány ve významu stanoveném v těchto IFRS:

- přidružený podnik,
- podíl v jiné účetní jednotce,
- společný podnik,
- klíčové vedení,
- spřízněná strana,
- podstatný vliv.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 1–33 a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

- B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, je při použití IFRS 10 třeba posoudit veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

POSUZOVÁNÍ OVLÁDÁNÍ

- B2 Za účelem stanovení, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, posoudí, zda splňuje všechny tyto body:
- a) má nad jednotkou, do níž investoval, moc;
 - b) na základě angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo a
 - c) je schopen využívat moc nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů.
- B3 Při stanovování této skutečnosti může pomoci zvážení následujících faktorů:
- a) účel a forma jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B5–B8);
 - b) relevantní činnosti a způsob rozhodování o těchto činnostech (viz odstavce B11–B13);
 - c) zda je investor aktuálně schopen na základě svých práv řídit relevantní činnosti (viz odstavce B14–B54);
 - d) zda investor z jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo zda má na takové výnosy právo (viz odstavce B55–B57) a
 - e) zda investor může využívat svoji moc nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů (viz odstavce B58–B72).
- B4 Při posuzování, zdali je jednotka, do níž bylo investováno, ovládána, investor přihlédne k povaze svého vztahu s ostatními stranami (viz odstavce B73–B75).

Účel a forma jednotky, do níž bylo investováno

- B5 Při posuzování zdali je jednotka, do níž bylo investováno, ovládána, investor zváží účel a formu této jednotky, aby mohl určit relevantní činnosti, způsob rozhodování o relevantních činnostech, kdo může tyto činnosti řídit a komu plynou výnosy z těchto činností.
- B6 Při zvážení účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno, může být zřejmé, že tato jednotka je ovládána prostřednictvím kapitálových nástrojů, které držitelé poskytují poměrná hlasovací práva, jako jsou například kmenové akcie jednotky, do níž bylo investováno. V tomto případě, pokud neexistují žádná další ujednání, která by rozhodování měnila, zaměří se posuzování ovládání na to, která strana, je případně schopna uplatňovat hlasovací práva v takové míře, aby mohla určovat provozní a finanční politiky jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B34–B50). V nejjednodušším případě jednotku, do níž bylo investováno, ovládá investor, který drží většinu hlasovacích práv, při absenci dalších faktorů.
- B7 Ve složitějších případech může být pro určení, zda investor ovládá jednotku, do níž bylo investováno, nutné zvážit některé nebo všechny ostatní faktory uvedené v odstavce B3.
- B8 Jednotka, do níž bylo investováno, může být koncipována tak, aby hlasovací práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo tuto jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkony a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím smluvních ujednání. V takových případech investor při posuzování účelu a podoby jednotky, do níž investoval, rovněž přihlédne k rizikům, jakým má být tato jednotka vystavena, rizikům, jaká má přenášet na strany, které se v její činnosti angažují, a skutečnosti, zda je investor některým nebo všem z těchto rizik vystaven. Posouzení rizik zahrnuje nejenom riziko poklesu, ale také potenciál růstu.

Moc

- B9 Aby investor jednotku, do níž investoval, ovládal, musí mít stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Pro účely posouzení moci se berou v potaz pouze substantivní práva a práva, která nejsou ochranná (viz odstavce B22–B28).
- B10 Určení, zda má investor moc, se odvíjí od relevantních činností, způsobu rozhodování o těchto činnostech a práv investora a dalších stran v souvislosti s jednotkou, do níž bylo investováno.

Relevantní činnosti a řízení relevantních činností

- B11 Výnosy mnoha jednotek, do nichž bylo investováno, ovlivňuje podstatným způsobem řada provozních a finančních činností. Příklady činností, které, v závislosti na okolnostech, mohou být relevantními činnostmi, mimo jiné zahrnují:
- a) prodej a nákup zboží nebo služeb;
 - b) správu finančních aktiv během jejich životnosti (včetně při jejich selhání);
 - c) výběr, pořizování nebo vyřazování aktiv;
 - d) výzkum a vývoj nových produktů nebo procesů a
 - e) stanovování struktury financování nebo získávání financování.
- B12 Příklady rozhodování o relevantních činnostech mimo jiné zahrnují:
- a) stanovení provozních a kapitálových rozhodnutí jednotky, do níž bylo investováno, včetně rozpočtů,
 - b) jmenování a odměňování klíčového vedení nebo poskytovatelů služeb jednotky, do níž bylo investováno, a ukončování jejich služeb nebo pracovního poměru.
- B13 V některých situacích mohou být relevantními činnostmi činnosti před i po té, co nastane určitá skupina okolností. Pokud relevantní činnosti mohou řídit dva nebo více investorů a tyto činnosti probíhají v různou dobu, investoři určí, který z nich může řídit činnosti, které nejpodstatněji ovlivňují výnosy v souladu s ošetřením souběžných rozhodovacích práv (viz odstavec 13). Pokud se související skutečnosti nebo okolnosti změní, jsou investoři povinni toto posouzení v průběhu času přehodnotit.

Příklady použití

Příklad 1

Dva investoři založí jednotku a investují do ní za účelem vývoje a prodeje léčivého přípravku. Jeden investor odpovídá za vývoj a zajištění schválení léčivého přípravku regulačními orgány. S tím souvisí jednostranná způsobilost činit veškerá rozhodnutí týkající se vývoje přípravku a zajištění jeho schválení regulačními orgány. Jakmile regulační orgány přípravek schválí, druhý investor jej začne vyrábět a prodávat. Tento investor má jednostrannou způsobilost činit veškerá rozhodnutí ohledně výroby a marketingu přípravku. Pokud jsou všechny činnosti, tj. vývoj a zajištění schválení přípravku regulačními orgány, jakož i výroba a prodej léčivého přípravku, relevantní činnosti, musí každý investor určit, zda může řídit činnosti, které *nejpodstatněji* ovlivňují výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Každý investor tudíž musí posoudit, zda vývoj a zajištění schválení přípravku regulačními orgány nebo výroba a prodej léčivého přípravku je činnost, která *nejpodstatněji* ovlivňuje výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a zda je schopen tuto činnost řídit. Při určování, který z investorů má moc, investoři zváží:

- a) účel a formu jednotky, do níž bylo investováno;
- b) faktory, které určují ziskovou marži, výnosy a hodnotu jednotky, do níž bylo investováno, a také hodnotu léčivého přípravku;
- c) dopad rozhodovacích pravomocí každého investora s ohledem na faktory v písmenu b) na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a
- d) vystavení investorů variabilitě výnosů.

V tomto konkrétním příkladu by investoři posuzovali také:

- e) nejistotu schválení přípravku regulačními orgány a úsilí potřebné při zajišťování tohoto schválení (s přihlédnutím k dosavadnímu úspěšnému působení investora v oblasti vývoje léčivých přípravků a získávání schválení těchto přípravků od regulačních orgánů);
- f) který investor kontroluje léčivý přípravek po úspěšném dokončení fáze vývoje.

Příklad 2

Investiční subjekt (jednotka, do níž se investuje) je vytvořen a financován prostřednictvím dluhového nástroje drženého jedním investorem (dluhový investor) a kapitálových nástrojů držených řadou dalších investorů. Tranše vlastního kapitálu slouží pro absorpci prvních ztrát a pro příjem případných zbytkových zisků jednotky, do níž bylo investováno. Jeden z kapitálových investorů, který vlastní 30 procent kapitálu, je rovněž správcem aktiv. Jednotka, do níž bylo investováno, použije své příjmy k nákupu portfolia finančních aktiv, čímž se vystaví úvěrovému riziku, které souvisí s možným nesplacením splátek jistiny a úroků těchto aktiv. Transakce je nabídnuta dluhovému investorovi jako investice s minimálním úvěrovým rizikem souvisejícím s možným nesplacením aktiv v portfoliu díky povaze těchto aktiv a díky tranši vlastního kapitálu, jejímž účelem je absorbovat první ztráty jednotky, do níž bylo investováno. Výnosy jednotky, do níž bylo investováno, podstatně ovlivňuje správa jejího portfolia aktiv, což zahrnuje rozhodnutí týkající se výběru, nabývání a pozbývání aktiv v souladu s portfoliovými pravidly a správy nesplacených aktiv v portfoliu. Všechny tyto činnosti řídí správce aktiv, dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia (tj. když hodnota

portfolia dosáhne takové výše, že dojde k vyčerpání tranše vlastního kapitálu). Od tohoto okamžiku spravuje aktiva nezávislý správce podle pokynů dluhového investora. Správa portfolia aktiv jednotky, do níž bylo investováno, představuje relevantní činnost této jednotky. Správce aktiv je způsobilý řídit relevantní činnosti, dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia; dluhový investor je způsobilý řídit relevantní činnosti, když výše nesplacených aktiv toto stanovené procento hodnoty portfolia překročí. Správce aktiv a dluhový investor musejí určit, zda jsou způsobilí řídit činnosti, které *nejpodstatněji* ovlivňují výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a také vzít v potaz účel a podobu této jednotky i vystavení každé strany variabilitě výnosů.

Práva, na jejichž základě investor získává nad jednotkou, do níž investoval, moc

- B14 Moc vychází z práv. Aby investor jednotku, do níž investoval, ovládal, musí mít stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Práva, na jejichž základě může investor získat moc, se mohou u jednotek, do nichž bylo investováno, lišit.
- B15 Příklady práv, která mohou jednotlivě nebo ve spojení investorovi dát moc, mimo jiné zahrnují:
- a) práva ve formě hlasovacích práv (nebo potenciálních hlasovacích práv) v jednotce, do níž bylo investováno (viz odstavce B34–B50);
 - b) práva jmenovat, znovu jmenovat nebo odvolávat členy klíčového vedení jednotky, do níž bylo investováno, kteří jsou způsobilí řídit relevantní činnosti;
 - c) práva jmenovat nebo odvolávat jinou jednotku, která řídí relevantní činnosti;
 - d) práva řídit jednotku, do níž bylo investováno, aby uzavírala transakce nebo vetovala změny transakcí ve prospěch investora, a
 - e) další práva (např. rozhodovací práva uvedená ve smlouvě o správě), která držitele opravňují řídit relevantní činnosti.
- B16 Obecně, když má jednotka, do níž bylo investováno, řadu provozních a finančních činností, které podstatně ovlivňují její výnosy, a když je trvale zapotřebí nezávislého rozhodování o těchto činnostech, získá investor moc na základě hlasovacích nebo podobných práv, buď samostatně, nebo ve spojení s dalšími ujednáními.
- B17 Pokud hlasovací práva nemohou mít na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, podstatný vliv, jako v případech, kdy se hlasovací práva týkají pouze administrativních úkonů, a řízení relevantních činností je stanoveno prostřednictvím smluvních ujednání, investor musí tato smluvní ujednání posoudit za účelem stanovení, má-li dostatečná práva, aby měl moc nad jednotkou, do níž bylo investováno. Za účelem stanovení, zda má investor dostatečná práva, aby měl moc, posoudí účel a formu jednotky, do níž investoval, (viz odstavce B5–B8) a požadavky uvedené v odstavcích B51–B54 a B18–B20.
- B18 Za některých okolností může být obtížné určit, zda jsou práva investora dostatečná, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval. V takových případech investor pro posouzení otázky moci zváží důkazy, zda je v praxi schopen řídit relevantní činnosti jednostranně. Při tom zváží mimo jiné následující faktory, které mohou prokázat, že jsou jeho práva dostatečná k tomu, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval, pokud jsou posuzována společně s jeho právy a ukazateli podle odstavců B19 a B20.
- a) Investor může, aniž by k tomu měl smluvní právo, jmenovat nebo schvalovat klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, které je způsobilé řídit relevantní činnosti.
 - b) Investor může, aniž by k tomu měl smluvní právo, nařídít jednotce, do níž bylo investováno, uzavírat podstatné transakce nebo vetovat jejich změny ku prospěchu investora.
 - c) Investor může mít dominantní pozici buď v procesu navrhování členů pro volbu řídicího orgánu jednotky, do níž bylo investováno, nebo pro získání plné moci od ostatních držitelů hlasovacích práv.
 - d) Klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, jsou spřízněné strany investora (například generální ředitel jednotky, do níž bylo investováno, a generální ředitel investora jsou jedna a tatáž osoba).
 - e) Většina členů řídicího orgánu jednotky, do níž bylo investováno, jsou spřízněné strany investora.
- B19 Někde se mohou objevit náznaky, že investor má s jednotkou, do níž bylo investováno, výjimečný vztah, což svědčí o tom, že investor má v této jednotce více než pasivní účast. Existence jednoho ukazatele, nebo určitá kombinace ukazatelů, nezbytně neznamená, že je kritérium moci splněno. Více než pasivní účast v jednotce, do níž bylo investováno, však může značit, že investor má další související práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc, nebo být důkazem stávající moci nad jednotkou, do níž bylo investováno. Například následující okolnosti ukazují, že investor má více než pasivní účast v jednotce, do níž investoval, a ve spojení s dalšími právy mohou značit moc:
- a) klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, které je způsobilé řídit relevantní činnosti, tvoří stávající nebo bývalí zaměstnanci investora;
 - b) provoz jednotky, do níž bylo investováno, závisí na investorovi, jako například v těchto situacích:

- i) jednotka, do níž bylo investováno, je závislá na investorovi, neboť investor financuje podstatnou část jejího provozu;
 - ii) investor ručí za podstatnou část závazků jednotky, do níž investoval;
 - iii) jednotka, do níž bylo investováno, je na investorovi závislá, jelikož jí investor zajišťuje zásadní služby, technologie, zásoby nebo suroviny;
 - iv) investor ovládá aktiva, jako jsou licence nebo obchodní značky, která jsou zásadní pro provoz jednotky, do níž investoval;
 - v) jednotka, do níž bylo investováno, je závislá na investorovi, jelikož jí investor poskytuje klíčové vedení, například když mají zaměstnanci investora specializované znalosti pro provoz jednotky, do níž bylo investováno;
- c) podstatná část činností jednotky, do níž bylo investováno, se týká investora, nebo je prováděna jménem investora;
- d) výnosy, kterým je investor vystaven na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, nebo práva na takové výnosy jsou nepoměrně vyšší než jeho hlasovací nebo jiná podobná práva. Může například nastat situace, kdy má investor nárok na více než polovinu výnosů jednotky, do níž investoval, nebo je takovým výnosům vystaven, ale drží méně než polovinu hlasovacích práv v této jednotce.
- B20 Čím větší je vystavení investora variabilitě výnosů nebo jeho práva na takové výnosy na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, tím větší je jeho motiv získat dostatečná práva k tomu, aby získal moc. Proto velké vystavení variabilitě výnosů indikuje, že investor může mít moc. Rozsah vystavení investora variabilitě výnosů však sám o sobě neurčuje, zda má nad jednotkou, do níž investoval, moc.
- B21 Pokud jsou faktory uvedené v odstavci B18 a ukazatele uvedené v odstavcích B19 a B20 posuzovány společně s právy investora, přikládá se větší váha skutečnostem prokazujícím moc uvedeným v odstavci B18.
- Substantivní práva**
- B22 Při posuzování, zda má moc, bere investor v potaz pouze reálně substantivní práva týkající se jednotky, do níž investoval (držená investorem a ostatními). Aby právo mohlo být považováno za substantivní, musí být jeho držitel prakticky schopen k výkonu tohoto práva.
- B23 Určení, jsou-li práva substantivní, vyžaduje úsudek, při němž je přihlédnuto ke všem skutečnostem a okolnostem. V tomto případě je potřeba zvážit mimo jiné tyto faktory:
- a) zda existují nějaké překážky (ekonomické nebo jiné), které držiteli (nebo držitelům) brání práva uplatňovat. Příklady takových překážek mimo jiné zahrnují:
 - i) finanční sankce a pobídky, které by zamezily držiteli uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradily);
 - ii) realizační nebo konverzní cenu, která vytváří finanční překážku, která by zamezila držiteli uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradila);
 - iii) smluvní podmínky, na jejichž základě je uplatnění práv nepravděpodobné, například podmínky, které úzce omezují načasování uplatnění těchto práv;
 - iv) absenci jasného, rozumného mechanismu v zakladatelských listinách jednotky, do níž bylo investováno, nebo v relevantních právních předpisech, které by držiteli umožňovaly jeho práva uplatňovat;
 - v) nemožnost držitele práv získat informace nezbytné pro uplatňování jeho práv;
 - vi) provozní překážky nebo pobídky, které by zamezily držiteli uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradily) (např. pokud neexistují jiní manažeři, kteří by byli ochotni nebo schopni poskytovat specializované služby nebo poskytovat služby a převzít na sebe další podíly držené úřadujícím manažerem);
 - vii) právní nebo regulační požadavky, které držiteli zamezují uplatňovat jeho práva (např. když zahraniční investor nesmí svá práva uplatňovat);
 - b) když uplatňování práv vyžaduje dohodu více stran nebo když práva drží více stran, zda je zaveden mechanismus, který těmto stranám umožňuje, aby uplatňovaly svá práva v praxi společně, pokud se tak rozhodnou. Pokud takový mechanismus chybí, značí to, že práva nemusí být substantivní. Čím více stran se musí dohodnout, aby mohly práva uplatňovat, tím méně pravděpodobné je, že se jedná o substantivní práva. Funkci mechanismu pro společné jednání více investorů při uplatňování jejich práv může však plnit představenstvo, jehož členové nejsou závislí na straně s rozhodovací pravomocí. Tudiž práva na zbavení (odvolání) vykonatelná představenstvem budou spíše substantivní, než kdyby stejná práva byla vykonatelná jednotlivě velkým počtem investorů;

- c) zda by strana nebo strany, které tato práva drží, z jejich uplatňování profitovaly. Například držitel potenciálních hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno, (viz odstavce B47–B50) zváží realizační nebo konverzní cenu nástroje. Je pravděpodobnější, že podmínky potenciálních hlasovacích práv budou substantivní, když je nástroj v penězích nebo když by investor při použití nebo konverzi nástroje profitoval z jiných důvodů (např. realizace synergií mezi investorem a jednotkou, do níž bylo investováno).

- B24 Aby práva mohla být uplatnitelná, musí být také vykonatelná v okamžiku, kdy je třeba rozhodovat o řízení relevantních činností. Obvykle platí, že aby práva mohla být uplatnitelná, musí být aktuálně vykonatelná. Někdy však mohou být práva uplatnitelná, i přestože aktuálně vykonatelná nejsou.

Příklady použití

Příklad 3

Jednotka, do níž bylo investováno, svolává jednou ročně valnou hromadu akcionářů, na které se rozhoduje o řízení relevantních činností. Další plánovaná valná hromada akcionářů se uskuteční za osm měsíců. Nicméně akcionáři, kteří jednotlivě nebo společně drží alespoň 5 procent hlasovacích práv, mohou svolat mimořádnou valnou hromadu za účelem změny stávajících zásad týkajících se relevantních činností, ale požadavek uvědomit ostatní akcionáře znamená, že se taková valná hromada může konat nejdříve za 30 dní. Zásady týkající se relevantních činností je možné měnit pouze na mimořádných nebo plánovaných valných hromadách akcionářů. To zahrnuje rovněž schvalování významných prodejů aktiv nebo uskutečňování nebo prodej podstatných investic.

Výše uvedený model se vztahuje na příklady 3A–3D popsané níže. Každý příklad je posuzován samostatně.

Příklad 3A

Investor drží většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Hlasovací práva investora jsou substantivní, protože může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba. Skutečnost, že investor může uplatnit svá hlasovací práva až za 30 dní, mu neznemožňuje aktuálně řídit relevantní činnosti od okamžiku, kdy získá akcie.

Příklad 3B

Investor uzavřel forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za 25 dní. Stávající akcionáři nemohou změnit stávající zásady týkající se relevantních činností, protože mimořádnou valnou hromadu lze svolat nejdříve za 30 dní, kdy již bude forwardová smlouva vypořádána. Investor má tudíž práva, která jsou v zásadě shodná s majoritním akcionářem v případě 3A výše (tj. investor, který uzavřel forwardovou smlouvu, může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba). Forwardová smlouva investora představuje substantivní právo, na základě něhož může řídit relevantní činnosti i před tím, než dojde k vypořádání forwardové smlouvy.

Příklad 3C

Investor vlastní substantivní opci na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval, kterou lze využít za 25 dní a je hluboko v penězích. Závěr by byl stejný jako v příkladu 3B.

Příklad 3D

Investor uzavřel forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval, a nemá v této jednotce žádná další související práva. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za šest měsíců. Na rozdíl od příkladů výše investor není aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Relevantní činnosti jsou aktuálně schopni řídit stávající akcionáři, protože mohou změnit stávající zásady týkající se relevantních činností před vypořádáním forwardové smlouvy.

- B25 Substantivní práva, která mohou uplatnit další strany, mohou investorovi znemožnit ovládnutí nad jednotkou, do níž investoval a k níž se tato práva vztahují. Taková substantivní práva nevyžadují, aby jejich držitelé mohli iniciovat rozhodnutí. Pokud tato práva nejsou pouze ochranná (viz odstavce B26–B28), mohou substantivní práva držená ostatními stranami investorovi znemožnit, aby jednotku, do níž bylo investováno, ovládal, i když tato práva držitelům poskytují pouze aktuální schopnost schvalovat nebo blokovat rozhodnutí týkající se relevantních činností.

Ochranná práva

- B26 Při hodnocení, zda práva dávají investorovi nad jednotkou, do níž investoval, moc, investor posoudí, zda jeho práva a práva držená ostatními jsou práva ochranná. Ochranná práva se týkají zásadních změn činností jednotky, do níž bylo investováno, nebo se uplatní za výjimečných okolností. Nicméně ne všechny práva, která se uplatní za výjimečných okolností nebo jsou podmíněná určitými událostmi, jsou ochranná (viz odstavce B13 a B53).
- B27 Jelikož účelem ochranných práv je chránit zájmy jejich držitele, aniž by tato strana získala moc nad jednotkou, do níž bylo investováno a k níž se tato práva vztahují, investor, který drží pouze ochranná

práva, nemůže mít moc nebo zabránit jiné straně mít moc nad jednotkou, do níž bylo investováno (viz odstavec 14).

B28 Příklady ochranných práv mimo jiné zahrnují:

- a) právo věřitele zabránit dlužníkovi v provádění činností, které by mohly podstatně změnit úvěrové riziko dlužníka na úkor věřitele;
- b) právo strany držící nekontrolní podíl v jednotce, do níž bylo investováno, schvalovat vyšší kapitálové výdaje, než je potřeba v běžném podnikání, nebo schvalovat vydávání kapitálových nebo dluhových nástrojů;
- c) právo věřitele zabavit aktiva dlužníka, pokud dlužník neplní stanovené podmínky splácení úvěru.

Koncese

B29 Koncesní smlouvy, kde nabyvatelem koncese je jednotka, do níž bylo investováno, často poskytovateli koncese dávají práva, jejichž účelem je chránit značku v rámci koncese. Koncesní smlouvy poskytovatelům koncese obvykle poskytují určitá rozhodovací práva s ohledem na činnosti nabyvatele koncese.

B30 Práva poskytovatelů koncese obecně neomezují schopnost ostatních stran činit rozhodnutí, která mají podstatný vliv na výnosy nabyvatele koncese. Práva poskytovatele koncese v koncesních smlouvách rovněž nezbytně nemusí poskytovateli koncese umožňovat řídit činnosti, které podstatně ovlivňují výnosy nabyvatele koncese.

B31 Je nezbytné rozlišovat mezi aktuální schopností činit rozhodnutí, která podstatně ovlivňují výnosy nabyvatele koncese, a schopností činit rozhodnutí, která chrání značku v rámci koncese. Poskytovatel koncese nemá nad nabyvatelem koncese moc, pokud jiné strany mají stávající práva, která jim aktuálně umožňují řídit relevantní činnosti nabyvatele koncese.

B32 Uzavřením koncesní smlouvy nabyvatel koncese učinil jednostranné rozhodnutí provozovat svůj podnik v souladu s podmínkami této smlouvy, ale na vlastní účet.

B33 Kontrola nad zásadními rozhodnutími, jako je právní forma nabyvatele koncese a jeho struktura financování, může být stanovena jinými stranami než poskytovatelem koncese a může podstatně ovlivňovat výnosy nabyvatele koncese. Čím nižší je úroveň finanční podpory poskytnuté poskytovatelem koncese a čím menší je vystavení poskytovatele koncese variabilitě výnosů nabyvatele koncese, tím pravděpodobnější je, že poskytovatel koncese má pouze ochranná práva.

Hlasovací práva

B34 Investor je často aktuálně schopen řídit relevantní činnosti na základě hlasovacích nebo podobných práv. Pokud jsou relevantní činnosti jednotky, do níž bylo investováno, řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, přihlédne investor k požadavkům v této části (odstavce B35–B50).

Moc při většině hlasovacích práv

B35 Investor, který drží více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, má moc v následujících situacích, pokud neplatí odstavec B36 nebo B37:

- a) relevantní činnosti jsou řízeny na základě hlasu držitele většiny hlasovacích práv nebo
- b) většina členů řídicího orgánu, který relevantní činnosti řídí, je jmenována na základě hlasu držitele většiny hlasovacích práv.

Většina hlasovacích práv, ale žádná moc

B36 Aby investor držící více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, mohl mít nad ní moc, musí být jeho hlasovací práva substantivní v souladu s odstavci B22–B25, a musí mu umožňovat aktuálně řídit relevantní činnosti, což se často uskutečňuje pomocí stanovení provozních a finančních politik. Pokud má jiná účetní jednotka stávající práva, která ji opravňují řídit relevantní činnosti, a nejedná se o zmocněnce investora, nemá investor moc nad jednotkou, do níž investoval.

B37 Investor nemá moc nad jednotkou, do níž investoval, i přestože drží většinu hlasovacích práv v této jednotce, pokud tato hlasovací práva nejsou substantivní. Například investor, který má více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, nemůže mít moc, pokud relevantní činnosti řídí vláda, soud, správce, insolvenční správce, likvidátor nebo regulátor.

Moc bez většiny hlasovacích práv

B38 Investor může mít moc, i když nedisponuje většinou hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Investor může mít moc s méně než polovinou hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, například prostřednictvím:

- a) smluvního ujednání mezi investorem a dalšími držiteli hlasovacích práv (viz odstavec B39);
- b) práv vyplývajících z jiných smluvních ujednání (viz odstavec B40);

- c) hlasovacích práv investora (viz odstavce B41–B45);
- d) potenciálních hlasovacích práv (viz odstavce B47–B50) nebo
- e) kombinace možností pod písmeny a) až d).

Smluvní ujednání s dalšími držiteli hlasovacích práv

- B39 Na základě smluvního ujednání mezi investorem a dalšími držiteli hlasovacích práv může investor získat právo uplatňovat hlasovací práva dostatečná k tomu, aby měl moc, i když nemá dostatečný počet hlasovacích práv, aby mohl moc získat bez smluvního ujednání. Smluvní ujednání by však mohlo investorovi zajistit, že bude moci řídit dostatečný počet dalších držitelů hlasovacích práv, aby hlasovali podle něj a umožnili mu rozhodovat o relevantních činnostech.

Práva z jiných smluvních ujednání

- B40 Další rozhodovací práva společně s hlasovacími právy mohou investorovi umožnit aktuálně řídit relevantní činnosti. Například práva uvedená ve smluvním ujednání ve spojení s hlasovacími právy mohou být dostatečná k tomu, aby investor byl aktuálně schopen řídit výrobní procesy jednotky, do níž investoval, nebo další provozní nebo finanční činnosti této jednotky, které podstatně ovlivňují její výnosy. Pokud však neexistují žádná další práva, ekonomická závislost jednotky, do níž bylo investováno, na investorovi (jako jsou vztahy dodavatele s hlavním zákazníkem) neposkytuje investorovi nad touto jednotkou moc.

Hlasovací práva investora

- B41 Investor, který má méně než polovinu hlasovacích práv, má práva, která jsou dostatečná pro to, aby měl moc, pokud je v praxi schopen jednostranně řídit relevantní činnosti.
- B42 Při posuzování, zda jsou hlasovací práva investora dostatečná k tomu, aby měl moc, investor zváží všechna fakta a okolnosti včetně:
- a) množství hlasovacích práv držených investorem v poměru k množství a rozptýlu hlasovacích práv držených dalšími stranami, berouc na vědomí, že:
 - i) čím více hlasovacích práv investor drží, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti;
 - ii) čím více hlasovacích práv investor drží v poměru k ostatním držitelům hlasovacích práv, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti;
 - iii) čím více stran, které by musely jednat společně, aby investora přehlasovaly, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti;
 - b) potenciálních hlasovacích práv držených investorem, dalšími držiteli nebo dalšími stranami (viz odstavce B47–B50);
 - c) práv vyplývajících z jiných smluvních ujednání (viz odstavec B40) a
 - d) jakýchkoli dalších skutečností a okolností, které značí, že investor je nebo není schopen řídit relevantní činnosti v okamžiku, kdy je třeba učinit rozhodnutí, včetně postupů hlasování na předchozích valných hromadách akcionářů.
- B43 Když je řízení relevantních činností stanoveno na základě většiny hlasovacích práv a investor drží podstatně více hlasovacích práv, než jakýkoli další držitel hlasovacích práv nebo organizovaná skupina držitelů hlasovacích práv, a další podíly jsou široce rozptýlené, může být po zvážení faktorů uvedených v odst. 42 písm. a) až c) jasné, že investor má nad jednotkou, do níž investoval, moc.

Příklady použití

Příklad 4

Investor získá 48 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Zbývající hlasovací práva drží tisíce akcionářů, přičemž žádný z nich sám nemá více než 1 procento hlasovacích práv. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smlouvu s ostatními, která by mu přikazovala konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. Při posuzování podílu hlasovacích práv, který je třeba získat, na základě relativní velikosti ostatních podílů investor určil, že 48procentní podíl bude dostatečný k tomu, aby získal ovládnutí. V tomto případě na základě absolutní velikosti svého podílu a relativní velikosti ostatních podílů investor dospěl k závěru, že má dostatečně dominantní podíl na hlasovacích právech, aby splnil kritérium moci, aniž by bylo třeba nějakým dalším způsobem moc prokazovat.

Příklad 5

Investor A drží 40 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno, a dalších dvanáct investorů má každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Dohoda akcionářů investorovi A poskytuje právo jmenovat a odvolávat vedení odpovědné za řízení relevantních činností a stanovovat výši jejich odměny. Pro změnu této dohody je zapotřebí dvoutřetinové většiny hlasů akcionářů. V tomto případě dospěl investor A k závěru, že absolutní velikost jeho podílu a relativní velikost ostatních podílů

samy o sobě nestačí ke stanovení, zda má dostatečná práva k tomu, aby mohl mít moc. Investor A však rozhodl, že jeho smluvní právo jmenovat, odvolávat vedení a stanovovat výši jeho odměny je dostatečné k vyvození závěru, že má nad jednotkou, do níž investoval, moc. Skutečnost, že je možné, že investor A právo ještě neuplatnil, nebo pravděpodobnost, že investor A své právo vybírá, jmenovat nebo odvolávat vedení uplatní, se při posuzování, zda má investor A moc, nebere v potaz.

- B44 V ostatních situacích může být po posouzení faktorů uvedených v odst. B42 písm. a) až c) jasné, že investor moc nemá.

Příklad použití

Příklad 6

Investor A drží 45 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Dva další investoři drží každý po 26 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Zbývající hlasovací práva drží tři další akcionáři, přičemž každý má 1 procento. Neexistují žádná další ujednání, která by ovlivňovala rozhodování. V tomto případě velikost podílu investora A na hlasovacích právech a jeho velikost v poměru k ostatním podílům jsou dostatečné pro stanovení závěru, že investor A nemá moc. Stačilo by, aby spolupracovali jen dva další investoři, aby dokázali zabránit investorovi A v řízení relevantních činností jednotky, do níž bylo investováno.

- B45 Faktory uvedené v odst. B42 písm. a) až c) však samy o sobě nemusí být průkazné. Pokud si investor po zvážení těchto faktorů není jistý, zda má moc, posoudí další fakta a okolnosti, například, zda jsou ostatní akcionáři na základě postupů hlasování na předchozích valných hromadách akcionářů pasivní. To zahrnuje posouzení faktorů uvedených v odstavci B18 a ukazatelů v odstavcích B19 a B20. Čím méně hlasovacích práv investor má a čím méně stran by bylo potřeba, aby společně investora přehlasovaly, tím více by se při hodnocení, zda investorova práva jsou dostatečná, aby mu poskytla moc, mělo přihlídnout k dalším skutečnostem a okolnostem. Když jsou skutečnosti a okolnosti v odstavcích B18–B20 posuzovány společně s právy investora, přikládá se větší váha důkazům moci v odstavci B18 než ukazatelům moci v odstavcích B19 a B20.

Příklady použití

Příklad 7

Investor drží 45 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Jedenáct dalších akcionářů drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Žádný z akcionářů nemá uzavřené smluvní ujednání s ostatními, které by mu přikazovalo konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. V tomto případě absolutní velikost podílu investora a relativní velikost ostatních podílů samy o sobě nestačí pro stanovení, zda má investor dostatečná práva k tomu, aby mohl mít nad jednotkou, do níž investoval, moc. Je třeba zvážit další skutečnosti a okolnosti, které mohou prokázat, že investor má nebo nemá moc.

Příklad 8

Investor drží 35 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Tři další akcionáři drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Zbývající hlasovací práva drží mnoho akcionářů, přičemž žádný z nich sám nemá více než 1 procento hlasovacích práv. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smlouvu s ostatními, která by mu přikazovala konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. Rozhodnutí ohledně relevantních činností jednotky, do níž bylo investováno, vyžadují souhlas většiny odevzdaných hlasů na příslušných valných hromadách akcionářů. Na posledních valných hromadách akcionářů bylo uplatněno 75 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. V tomto případě aktivní účast ostatních akcionářů na posledních valných hromadách ukazuje, že investor by nebyl v praxi schopen řídit relevantní činnosti jednostranně, bez ohledu na to, zda relevantní činnosti již řídil, protože dostatečný počet ostatních akcionářů hlasoval stejně jako on.

- B46 Pokud není po zvážení faktorů uvedených v odst. B42 písm. a) až d) jasné, že investor má moc, znamená to, že investor jednotku, do níž investoval, neovládá.

Potenciální hlasovací práva

- B47 Při posuzování ovládnutí investor posoudí svá potenciální hlasovací práva i potenciální hlasovací práva držená ostatními stranami, aby určil, zda má moc. Potenciální hlasovací práva jsou práva získat hlasovací práva v jednotce, do níž bylo investováno, jako jsou ta plynoucí z konvertibilních nástrojů nebo opcí včetně forwardových smluv. Tato potenciální hlasovací práva se berou v potaz pouze, pokud jsou substantivní (viz odstavce B22–B25).
- B48 Při posuzování potenciálních hlasovacích práv investor vezme v potaz účel a podobu nástroje i účel a podobu jakékoli další angažovanosti investora v jednotce, do níž investoval. To zahrnuje posouzení různých smluvních podmínek nástroje i zjevná očekávání, motivy a důvody investora, proč na tyto podmínky přistoupil.
- B49 Pokud má investor zároveň hlasovací a jiná rozhodovací práva týkající se činností jednotky, do níž investoval, posoudí, zda mu tato práva společně s potenciálními hlasovacími právy poskytují moc.

- B50 Samostatná substantivní potenciální hlasovací práva nebo v kombinaci s jinými právy mohou investorovi umožnit řídit relevantní činnosti. Toto je například pravděpodobné, když investor drží 40 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, a v souladu s odstavcem B23 drží substantivní práva plynoucí z opcí na získání dalších 20 procent hlasovacích práv.

Příklady použití

Příklad 9

Investor A drží 70 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Investor B má 30 procent hlasovacích práv v této jednotce a zároveň opci na získání poloviny hlasovacích práv investora A. Tato opce je realizovatelná po dobu následujících dvou let za stanovenou cenu, která je hluboko mimo peníze (a očekává se, že po toto dvouleté období to tak zůstane). Investor A uplatňuje svá hlasovací práva a aktivně řídí relevantní činnosti jednotky, do níž investoval. V tomto případě je pravděpodobné, že investor A splní kritérium moci, protože se zdá, že je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Přestože investor B vlastní aktuálně realizovatelné opce na nákup dalších hlasovacích práv (které by mu v případě, že by je realizoval, zajistily většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno), ze smluvních podmínek souvisejících s těmito opcemi vyplývá, že tyto opce nejsou považované za substantivní.

Příklad 10

Investor A a dva další investoři drží po třetině hlasovacích práv v jednotce, do níž investovali. Podnikatelská činnost jednotky, do níž bylo investováno, úzce souvisí s investorem A. Investor A kromě kapitálových nástrojů drží rovněž dluhové nástroje, které jsou kdykoli za stanovenou pevnou cenu, která je mimo peníze (ale nikoli hluboko mimo peníze), převoditelné na kmenové akcie jednotky, do níž bylo investováno. Pokud by došlo k převedení dluhu, investor A by držel 60 procent hlasovacích práv v této jednotce. Investor A by měl z uskutečnění synergií prospěch, pokud by došlo k převedení dluhových nástrojů na kmenové akcie. Investor A má nad jednotkou, do níž investoval, moc, protože drží hlasovací práva v této jednotce společně se substantivními potenciálními hlasovacími právy, které mu poskytují aktuální schopnost řídit relevantní činnosti.

Moc v případě, kdy hlasovací nebo podobná práva nemají podstatný vliv na výnosy jednotky, do níž bylo investováno

- B51 Při posuzování účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B5–B8), investor zváží angažovanost a rozhodnutí učiněná na počátku existence jednotky, do níž investoval, při jejím projektování a posoudí, zda mu podmínky transakce a vlastnosti zapojení poskytují práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc. Pouhé angažování při projektování jednotky, do níž bylo investováno, nestačí k tomu, aby měl investor kontrolu. Účast na projektování jednotky však může značit, že investor měl příležitost získat práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval.
- B52 Investor dále vezme v úvahu smluvní ujednání, jako jsou opční práva na koupi, opční práva na prodej a likvidační práva stanovená při založení jednotky, do níž bylo investováno. Když tato smluvní ujednání zahrnují činnosti, které jsou úzce spojené s jednotkou, do níž bylo investováno, jsou tyto činnosti v podstatě nedílnou součástí celkových činností této jednotky, i přestože mohou probíhat mimo právní rámec jednotky. Explicitní či implicitní rozhodovací práva zakotvená ve smluvních ujednáních, která úzce souvisí s jednotkou, do níž bylo investováno, je tudíž třeba při určování moci nad touto jednotkou vzít v úvahu jako relevantní činnosti.
- B53 U některých jednotek, do nichž bylo investováno, relevantní činnosti probíhají pouze v okamžiku, kdy nastanou určité okolnosti nebo události. Jednotka, do níž bylo investováno, může být projektována tak, že je řízení její činnosti a výnosů předem stanovené, pokud nenastanou tyto konkrétní okolnosti nebo události. V tomto případě mohou výnosy jednotky, do níž bylo investováno, podstatně ovlivnit pouze rozhodnutí o činnostech této jednotky, když takové okolnosti nebo události nastanou, a tudíž se stanou relevantními činnostmi. Tyto okolnosti nebo události nemusejí nastat, aby investor, který může tato rozhodnutí činit, měl moc. Skutečnost, že právo rozhodovat je podmíněné vznikem určitých okolností nebo událostí, sama o sobě neznamená, že se jedná o práva ochranná.

Příklady použití

Příklad 11

Jediná podnikatelská činnost jednotky, do níž bylo investováno, která je uvedena v zakladatelských listinách, je nákup pohledávek a jejich každodenní obsluha pro její investory. Každodenní obsluha zahrnuje vymáhání a předávání splátek jistiny a úroků, jakmile jsou splatné. Při nesplacení pohledávky jednotka, do níž bylo investováno, pohledávku automaticky prodá investorovi podle individuální dohody ve smlouvě o prodejní opci. Jedinou relevantní činností je správa pohledávek v prodlení, protože to je jediná činnost, která může podstatně ovlivnit výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Správa pohledávek před tím, než se dostanou do prodlení, nepředstavuje relevantní činnost, protože nevyžaduje podstatná rozhodnutí, která by mohla podstatně ovlivnit výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Činnosti probíhající před tím, než dojde k prodlení, jsou předem dané a jedná se pouze o vymáhání peněžních toků, které jsou splatné, a jejich předávání investorům. Tudíž je při posuzování celkových činností jednotky, do níž bylo investováno, které podstatně ovlivňují výnosy této jednotky, třeba vzít v

úvahu pouze právo investora spravovat aktiva v prodlení. V tomto příkladu podoba jednotky, do níž bylo investováno, zajišťuje, že investor má rozhodovací pravomoc ohledně činností, které podstatně ovlivňují výnosy, pouze v okamžiku, kdy je tato rozhodovací pravomoc potřeba. Nedílnou součástí celkové transakce a ustanovení jednotky, do níž bylo investováno, jsou podmínky smlouvy o prodeji opcí. Podmínky smlouvy o prodeji opcí společně se zakladatelskými listinami jednotky, do níž bylo investováno, tudíž vedou k závěru, že investor má nad jednotkou moc, i když přebírá vlastnictví pohledávek pouze, jsou-li v prodlení, a spravuje tyto pohledávky v prodlení mimo právní rámec jednotky, do níž bylo investováno.

Příklad 12

Aktiva jednotky, do níž bylo investováno, tvoří pouze pohledávky. Po zvážení účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno, bylo zjištěno, že jedinou relevantní činností je správa pohledávek v prodlení. Strana, která může pohledávky v prodlení spravovat, má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc bez ohledu na to, zda je některý z dlužníků v prodlení.

- B54 Investor může mít explicitní nebo implicitní závazek zajistit, aby jednotka, do níž bylo investováno, pokračovala ve stanovené činnosti. Takový závazek může zvýšit vystavení investora variabilitě výnosů, a tím zvýšit jeho motiv získat dostatečná práva k tomu, aby měl moc. Závazek zajistit, aby jednotka, do níž bylo investováno, fungovala stanoveným způsobem, může být tudíž ukazatelem, že investor má moc, ale sám o sobě investorovi moc neposkytuje, ani nezabraňuje jiné straně moc mít.

Vystavení variabilním výnosům z jednotky, do níž bylo investováno, nebo právo na tyto výnosy

- B55 Při posuzování, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, investor určí, zda mu z jeho angažovanosti v této jednotce vystaven variabilním výnosům nebo zda má na takové výnosy právo.
- B56 Variabilní výnosy jsou výnosy, které nejsou fixní a mohou kolísat v důsledku výkonnosti jednotky, do níž bylo investováno. Variabilní výnosy mohou být pouze kladné, pouze záporné nebo kladné i záporné (viz odstavec 15). Investor posoudí, zda výnosy z jednotky, do níž investoval, jsou variabilní, a do jaké míry jsou variabilní, na základě podstaty ujednání a bez ohledu na právní formu výnosů. Investor například může mít v držení dluhopis s fixními úrokovými platbami. Fixní úrokové platby jsou pro účely tohoto IFRS variabilní výnosy, protože je s nimi spojeno riziko platební neschopnosti a vystavují investora úvěrovému riziku emitenta dluhopisu. Míra variability (tj. jak variabilní tyto výnosy jsou) závisí na úvěrovém riziku dluhopisu. Podobně fixní výkonnostní poplatky za správu aktiv jednotky, do níž bylo investováno, jsou také variabilní výnosy, protože investora vystavují riziku výkonnosti jednotky, do níž investoval. Výše variability závisí na schopnosti jednotky, do níž bylo investováno, vytvářet dostatečný zisk, aby tyto poplatky mohla hradit.
- B57 Příklady výnosů zahrnují:
- a) dividendy, jiné výplaty ekonomických užitků z jednotky, do níž bylo investováno, (např. úroky z dluhových cenných papírů vydaných jednotkou, do níž bylo investováno) a změny hodnoty investic investora v této jednotce;
 - b) odměnu za obsluhu aktiv nebo závazků jednotky, do níž bylo investováno, poplatky a vystavení riziku ztráty při poskytování úvěrové nebo likvidní podpory, zbytkové podíly na aktivech této jednotky a závazcích této jednotky v souvislosti s její likvidací, daňové výhody a přístup k budoucí likviditě, který investor má na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval;
 - c) výnosy, které nejsou dostupné pro ostatní podílníky. Například investor by mohl použít svá aktiva společně s aktivy jednotky, do níž investoval, třeba spojením provozních funkcí za účelem dosažení úspor z rozsahu, nákladových úspor, zajištění nedostatkových produktů, získání přístupu k duševnímu vlastnictví nebo omezení některých operací nebo aktiv, za účelem zvýšení hodnoty jiných aktiv investora.

Vazba mezi mocí a výnosy

Delegovaná moc

- B58 Když investor držící rozhodovací práva (strana s rozhodovací pravomocí) posuzuje, zda ovládá jednotku, do níž investoval, musí určit, zda jedná sám za sebe nebo je zmocněncem. Investor rovněž určí, zda jiná jednotka s rozhodovacími pravomocemi jedná jako jeho zmocněnec. Zmocněnec je strana v první řadě zavázaná jednat jménem nebo ve prospěch jiné strany nebo stran (zmocnitel(é)), a tudíž jednotku, do níž bylo investováno, neovládá, když uplatňuje svoji rozhodovací pravomoc (viz odstavec 17 a 18). Takto se někdy stává, že pravomocí zmocnitele může mít a uplatňovat zmocněnec, ale jménem zmocnitele. Strana s rozhodovací pravomocí není zmocněncem pouze proto, že jiné strany mohou mít prospěch z rozhodnutí, která učiní.
- B59 Investor může svoji rozhodovací pravomoc delegovat na zmocněnce v případě některých konkrétních otázek nebo všech relevantních činností. Při posuzování, zda investor jednotku, do níž investoval, ovládá, musí rozhodovací práva delegovaná na svého zmocněnce brát jako práva držaná přímo jím (investorem). V situacích, kdy existuje více zmocnitelů, každý zmocnitel posoudí, zda má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc tak, že zváží požadavky v odstavcích B5–B54. Pokyny, jak určit, zda strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe nebo je zmocněncem, jsou uvedené v odstavcích B60–B72.

- B60 Strana s rozhodovací pravomocí při určování, zda je zmocněncem, zváží celkový vztah mezi sebou, jednotkou, do níž bylo investováno a již spravuje, a dalšími stranami, které se v této jednotce angažují, zejména všechny faktory uvedené níže:
- a) rozsah jejich rozhodovacích pravomocí v jednotce, do níž bylo investováno (odstavce B62 a B63);
 - b) práva držaná ostatními stranami (odstavce B64–B67);
 - c) odměnu, na kterou má nárok v souladu s dohodou (dohodami) o odměně (odstavce B68–B70);
 - d) vystavení strany s rozhodovací pravomocí variabilitě výnosů z ostatních podílů, které v jednotce, do níž bylo investováno, drží (odstavce B71 a B72).

Každému faktoru se přikládá jiná váha na základě konkrétních skutečností a okolností.

- B61 Určení, zda je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem, vyžaduje posouzení všech faktorů uvedených v odstavci B60, pokud jedna strana nedisponuje substantivní práva k odvolání strany s rozhodovací pravomocí (práva na zbavení) a nemůže stranu s rozhodovací pravomocí bezdůvodně odvolat (viz odstavec B65).

Rozsah rozhodovacích pravomocí

- B62 Rozsah rozhodovacích pravomocí se posuzuje zvážením:
- a) činností, které jsou povolené v souladu se smlouvou (smlouvami) o rozhodování a stanovené zákonem, a
 - b) svobody uvážení, kterou strana s rozhodovací pravomocí při rozhodování o těchto činnostech má.
- B63 Strana s rozhodovací pravomocí zváží účel a formu jednotky, do níž bylo investováno, rizika, jakým má být jednotka na základě své podoby vystavena, rizika, která má jednotka přenášet na angažované strany, a úroveň angažovanosti strany s rozhodovací pravomocí při projektování této jednotky. Například, pokud se strana s rozhodovací pravomocí podstatně angažovala při projektování jednotky, do níž bylo investováno (včetně určování rozsahu rozhodovacích pravomocí), může to značit, že tato strana měla příležitost a motiv získat práva, na základě nichž může řídit relevantní činnosti.

Práva ostatních stran

- B64 Substantivní práva ostatních stran mohou mít vliv na schopnost strany s rozhodovací pravomocí řídit relevantní činnosti v jednotce, do níž bylo investováno. Substantivní práva na odvolání této strany nebo jiná práva mohou značit, že strana s rozhodovací pravomocí je zmocněncem.
- B65 Skutečnost, kdy má jediná strana substantivní práva na odvolání a může stranu s rozhodovací pravomocí bezdůvodně odvolat, stačí sama o sobě k dosažení závěru, že strana s rozhodovací pravomocí je zmocněncem. Pokud taková práva má více stran (a žádná strana nemůže stranu s rozhodovací pravomocí sama odvolat bez souhlasu ostatních stran), tato práva nevedou sama o sobě k jednoznačnému závěru, že strana s rozhodovací pravomocí jedná především jménem a ku prospěchu ostatních. Navíc čím více stran musí jednat společně, aby uplatnily právo na odvolání strany s rozhodovací pravomocí, a čím větší jsou ostatní ekonomické zájmy strany s rozhodovací pravomocí a variabilita s nimi spojená (tj. odměna a další podíly), tím menší váha se tomuto faktoru přikládá.
- B66 Substantivní práva držaná ostatními stranami, která omezují svobodu uvážení strany s rozhodovací pravomocí, se při určování, zda je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem, posoudí podobně jako práva na odvolání. Například strana s rozhodovací pravomocí, která musí pro své jednání získat souhlas několika dalších stran, je obecně zmocněncem. (Další pokyny ohledně práv a skutečností, zda jsou substantivní viz odstavec B22–B25.)
- B67 Při zvažování práv ostatních stran je nutné posoudit také práva, která může uplatňovat představenstvo (nebo jiný řídicí orgán) jednotky, do níž bylo investováno, a jejich dopad na rozhodovací pravomocí (viz odst. B23 písm. b)).

Odměna

- B68 Čím větší je odměna a variabilita související s odměnou strany s rozhodovací pravomocí v poměru k očekávaným výnosům z činností jednotky, do níž bylo investováno, tím pravděpodobnější je, že strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe.
- B69 Při určování, zda strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe nebo je zmocněncem, tato strana rovněž zváží, zda jsou splněny následující podmínky:
- a) odměna strany s rozhodovací pravomocí odpovídá poskytnutým službám;
 - b) dohoda o odměně obsahuje pouze podmínky nebo částky, které jsou obvyklé pro ujednání týkající se podobných služeb a úroveň odborné způsobilosti, dohodnuté za obvyklých tržních podmínek.
- B70 Strana s rozhodovací pravomocí nemůže být zmocněncem, pokud neplatí podmínky stanovené v odst. B69 písm. a) a b). Nicméně splnění pouze těchto podmínek není dostačující k učinění závěru, že je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem.

Vystavení variabilitě výnosů z ostatních podílů

- B71 Strana s rozhodovací pravomocí, která má v jednotce, do níž bylo investováno, další podíly (např. investice do této jednotky nebo poskytnutí záruk ohledně výkonnosti jednotky), při posuzování, zda je zmocněncem, zváží, jak je vystavena variabilitě výnosů z těchto podílů. Držení dalších podílů v jednotce, do níž bylo investováno, značí, že strana s rozhodovací pravomocí může jednat sama za sebe.
- B72 Při posuzování vystavení variabilitě výnosů z dalších podílů v jednotce, do níž bylo investováno, strana s rozhodovací pravomocí přihlédne k následujícím:
- a) čím větší jsou ekonomické zájmy strany s rozhodovací pravomocí a variabilita s nimi spojená, přičemž odměnu a další podíly posuzujeme souhrnně, tím pravděpodobnější je, že tato strana jedná sama za sebe;
 - b) zda se míra jejího vystavení variabilitě výnosů liší od ostatních investorů a pokud ano, zda by to mohlo ovlivnit její jednání. To by mohlo platit například v případě, kdy strana s rozhodovací pravomocí drží v jednotce, do níž bylo investováno, podřízené podíly nebo této jednotce poskytuje jiné formy úvěrové podpory.

Strana s rozhodovací pravomocí zhodnotí své vystavení variabilitě těchto výnosů v poměru k celkové variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno. Toto hodnocení se učiní především na základě očekávaných výnosů z činností jednotky, do níž bylo investováno, ale nesmí být při tom ignorováno maximální vystavení strany s rozhodovací pravomocí variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno, na základě dalších podílů, které tato strana drží.

Příklady použití

Příklad 13

Strana s rozhodovací pravomocí (správce fondu) ustavuje, nabízí na trhu a spravuje veřejně obchodovatelný, regulovaný fond v souladu s úzce stanovenými parametry uvedenými v mandátu k investování, jak vyžadují místní právní předpisy. Fond byl nabízen investorům jako investice do diverzifikovaného portfolia majetkových cenných papírů veřejně obchodovatelných jednotek. Správce fondu může v rámci definovaných parametrů rozhodovat o aktivech, do nichž bude investovat. Správce fondu do fondu vložil poměrnou investici ve výši 10 % a za své služby obdrží tržní poplatek rovnající se 1 % čisté hodnoty aktiv fondu. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám. Správce fondu není povinen financovat ztráty přesahující jeho 10% investici. Fond není povinen jmenovat a také nejmenovat nezávislé představenstvo. Investoři nemají žádná substantivní práva, která by měla vliv na rozhodovací pravomoci správce fondu, ale mohou své podíly kdykoli eminentovi odprodat v rámci konkrétních mezí stanovených fondem.

Přestože správce fondu jedná v rámci parametrů stanovených v mandátu k investování a v souladu s regulačními požadavky, má rozhodovací práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti fondu. Investoři nemají substantivní práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci správce fondu. Správce fondu za své služby obdrží tržní poplatek, který odpovídá poskytnutým službám, a rovněž do fondu vložil poměrnou investici. Odměna a investice správce fondu jej vystavují variabilitě výnosů z činností fondu. Toto vystavení však není natolik významné, aby indikovalo, že správce fondu jedná sám za sebe.

V tomto příkladu zvážení vystavení správce fondu variabilitě výnosů z fondu společně s jeho rozhodovacími pravomocemi v rámci omezených parametrů značí, že správce fondu je zmocněncem. Správce fondu tudíž dospěje k závěru, že fond neovládá.

Příklad 14

Strana s rozhodovací pravomocí založí, nabízí na trhu a spravuje fond, který poskytuje investiční příležitosti řadě investorů. Strana s rozhodovací pravomocí (správce fondu) musí činit rozhodnutí v nejlepším zájmu všech investorů a v souladu s dohodami o řízení fondu. Správce fondu však má široké rozhodovací pravomoci. Za své služby obdrží tržní poplatek ve výši 1 procenta aktiv, která spravuje, a 20 procent celkových zisků fondu, pokud je dosažena stanovená úroveň zisku. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám.

Přestože správce fondu musí rozhodovat v nejlepším zájmu všech investorů, má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, aby mohl řídit relevantní činnosti fondu. Dostává pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám. Navíc odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy ostatních investorů zvýšit hodnotu fondu, aniž by došlo k vystavení natolik výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že by odměna, posuzována samostatně, značila, že správce fondu jedná sám za sebe.

Výše uvedený model a analýza se vztahují na příklady 14A–14C popsané níže. Každý příklad je posuzován samostatně.

Příklad 14A

Správce fondu rovněž do fondu vložil dvouprocentní investici, která jeho zájmy sjednocuje se zájmy ostatních investorů. Správce fondu není povinen financovat ztráty přesahující jeho 2% investici. Investoři mohou správce fondu odvolat prostou většinou hlasů ale pouze, pokud by porušil smlouvu.

Dvouprocentní investice správce fondu zvyšuje jeho vystavení variabilitě výnosů z činností fondu. Toto vystavení však není natolik významné, aby indikovalo, že správce fondu jedná sám za sebe. Práva ostatních investorů odvolat správce fondu se považují za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze v případě porušení smlouvy. V tomto příkladu vystavení správce fondu variabilitě výnosů indikuje, že je zmocněncem, přestože má rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven variabilitě výnosů ze svého podílu a odměny. Správce fondu tudíž dospěje k závěru, že fond neovládá.

Příklad 14B

Správce fondu do fondu investoval větší poměrnou částku, ale není povinen financovat ztráty přesahující výši jeho investice. Investoři mohou správce fondu odvolat prostou většinou hlasů ale pouze, pokud by porušil smlouvu.

Práva ostatních investorů odvolat správce fondu se v tomto příkladu považují za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze v případě porušení smlouvy. Přestože jsou správci fondu vypláceny pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám, spojení jeho investice s odměnou by jej mohlo vystavovat tak výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že jedná sám za sebe. Čím větší jsou ekonomické zájmy správce fondu a variabilita s nimi spojená (při posuzování jeho odměny a dalších podílů dohromady), tím větší důraz by správce na tyto ekonomické zájmy kladl v analýze, a tím pravděpodobněji by jednal sám za sebe.

Například při uvážení odměny správce fondu a dalších faktorů by správce mohl dvacetiprocentní investici považovat za dostatečnou k vyslovení závěru, že fond ovládá. Nicméně za jiných okolností (tj. když se odměna a další faktory liší), může fond ovládat pouze při jiné výši investice.

Příklad 14C

Správce fondu do fondu vložil poměrnou investici ve výši 20 %, ale není povinen financovat ztráty přesahující výši jeho dvacetiprocentní investice. Fond má představenstvo, přičemž všichni jeho členové jsou na správci fondu nezávislí a jmenují je ostatní investoři. Představenstvo jmenuje správce fondu jednou ročně. Pokud by se představenstvo rozhodlo smlouvu správce fondu neobnovit, mohli by služby poskytované správcem fondu provádět jiní správci v oboru.

Přestože jsou správci fondu vypláceny pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám, spojení jeho dvacetiprocentní investice s odměnou jej vystavuje tak výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že jedná sám za sebe. Investoři však mají uplatnitelná práva správce fondu odvolat. Představenstvo poskytuje mechanismus zajišťující, že investoři mohou správce fondu odvolat, pokud se tak rozhodnou.

V tomto příkladu správce fondu klade při analýze vyšší důraz na substantivní práva na odvolání. Proto i přesto, že má správce fondu rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven variabilitě výnosů z fondu prostřednictvím své odměny a investice, substantivní práva ostatních investorů značí, že správce fondu je zmocněncem. Správce fondu tudíž dospěje k závěru, že fond neovládá.

Příklad 15

Jednotka, do níž bylo investováno, byla založena za účelem koupě portfolia pevně úročených cenných papírů zajištěných aktivy, financovaného pevně úročenými dluhovými nástroji a kapitálovými nástroji. Účelem kapitálových nástrojů je poskytnout dluhovým investorům ochranu před prvními ztrátami a přijmout zbytkové zisky jednotky, do níž bylo investováno. Tato transakce byla nabídnuta potenciálním dluhovým investorům jako investice do portfolia cenných papírů zajištěných aktivy s úvěrovým rizikem souvisejícím s možným selháním emitentů těchto cenných papírů v portfoliu a s úrokovým rizikem souvisejícím se správou portfolia. Kapitálové nástroje při vydání představují 10 % hodnoty kupovaných aktiv. Toto portfolio aktiv spravuje strana s rozhodovací pravomocí (správce aktiv) prostřednictvím investičních rozhodnutí v rámci parametrů stanovených v prospektu jednotky, do níž bylo investováno. Za své služby správce aktiv dostává pevně stanovený tržní poplatek (tj. 1 % spravovaných aktiv) a poplatky vázané na výkon (tj. 10 % zisku), pokud zisky jednotky, do níž bylo investováno, překročí stanovenou úroveň zisku. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám. Správce aktiv drží 35 % kapitálu jednotky, do níž bylo investováno.

Zbývajících 65 % kapitálu a všechny dluhové nástroje vlastní velký počet široce rozptýlených nespřízněných investorů, kteří jsou třetími stranami. Správce aktiv může být bezdůvodně odvolán na základě většinového rozhodnutí ostatních investorů.

Správce aktiv dostává pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám. Odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy ostatních investorů zvýšit hodnotu fondu. Správce aktiv je vystaven variabilitě výnosů z činností fondu, protože drží 35 % kapitálu, a ze své odměny.

Přestože správce aktiv jedná podle parametrů stanovených v prospektu jednotky, do níž bylo investováno, může činit investiční rozhodnutí, která podstatně ovlivňují výnosy jednotky. Práva

ostatních investorů na odvolání při analýze mají malou váhu, protože tato práva drží velké množství široce rozptýlených investorů. V tomto příkladu správce aktiv dává větší důraz na to, jak moc je vystaven variabilitě výnosů fondu z jeho kapitálového podílu, který je podřízen dluhovým nástrojům. Na základě držení 35 % kapitálu vzniká podřízené vystavení ztrátám a práva na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, která jsou natolik významná, že správce aktiv jedná sám za sebe. Proto správce aktiv dospěl k závěru, že jednotku, do níž bylo investováno, ovládá.

Příklad 16

Strana s rozhodovací pravomocí (patron) garantuje kanál mnoha prodejců, který vydává krátkodobé dluhové nástroje pro nespřízněné investory, kteří jsou třetími stranami. Tato transakce byla nabídnuta potenciálním investorům jako investice do portfolia vysoce hodnocených střednědobých aktiv s minimálním úvěrovým rizikem souvisejícím s možným selháním emitentů aktiv v portfoliu. Různé instituce převodců prodávají kanálu vysoce kvalitní portfolia střednědobých aktiv. Každý převodce prodává kanálu portfolio aktiv a spravuje pohledávky v selhání, a za to dostává tržní poplatek za obsluhu. Každý převodce také poskytuje ochranu proti prvním ztrátám při úvěrových ztrátách ze svého portfolia aktiv prostřednictvím nadlimitního zajištění aktiv převáděných kanálu. Patron stanoví podmínky kanálu a spravuje operace kanálu za tržní poplatek. Tento poplatek odpovídá poskytnutým službám. Patron schvaluje prodejce, kteří mají povolení prodávat kanálu, schvaluje aktiva, která kanál nakoupí, a rozhoduje o financování kanálu. Patron musí jednat v nejlepším zájmu všech investorů.

Patron má nárok na případný zbytkový zisk kanálu a rovněž kanálu poskytuje úvěrová aktiva a likviditní prostředky. Úvěrová aktiva poskytnutá patronem absorbují ztráty do výše 5 % všech aktiv kanálu, poté jsou ztráty absorbovány převodci. Likviditní prostředky nejsou uplatňovány proti aktivům v selhání. Investoři nemají substantivní práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci patrona.

I přestože patron dostává za své služby tržní poplatek, který odpovídá poskytovaným službám, je vystaven variabilitě výnosů z činnosti kanálu v důsledku svých práv na případné zbytkové zisky kanálu a poskytování úvěrových aktiv a likviditních prostředků (tj. kanál je při používání krátkodobých dluhových nástrojů k financování střednědobých aktiv vystaven riziku likvidity). I přestože každý z převodců má rozhodovací práva, která ovlivňují hodnotu aktiv kanálu, patron má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, které mu umožňují řídit činnosti, které *nejpodstatněji* ovlivňují výnosy kanálu (tj. patron stanovil podmínky kanálu, má právo rozhodovat o aktivech (schvalovat nákup aktiv a převodce těchto aktiv) a financování kanálu (pro něž je třeba pravidelně zajišťovat nové investice)). Právo na zbytkové výnosy kanálu a poskytování úvěrových aktiv a likviditních prostředků vystavuje patrona jiné variabilitě výnosů z činnosti kanálu než ostatní investory. Proto toto vystavení značí, že patron jedná sám za sebe, a tudíž vyvozuje, že kanál ovládá. Povinnost patrona jednat v nejlepším zájmu všech investorů mu nezabraňuje jednat sám za sebe.

Vztah s ostatními stranami

- B73 Při posuzování ovládnutí investor zváží povahu svého vztahu s ostatními stranami a zda tyto ostatní strany jednájí jeho jménem (tj. jsou „faktickými zmocněnci“). Určení, zda jsou ostatní strany faktickými zmocněnci, vyžaduje úsudek a zvážení nejenom povahy vztahu, ale také toho, jak tyto strany jednájí mezi sebou a s investorem.
- B74 Takový vztah nemusí zahrnovat smluvní ujednání. Strana je faktickým zmocněncem, když investor, nebo strany, které řídí činnosti investora, mohou řídit tuto stranu, aby jednala jménem investora. Za těchto okolností investor při ovládnutí jednotky, do níž bylo investováno, do níž investoval, zváží rozhodovací práva svého faktického zmocněnce a své nepřímé vystavení variabilním výnosům nebo práva na takové výnosy prostřednictvím faktického zmocněnce společně se svými vlastními.
- B75 Dále jsou uvedené příklady takových ostatních stran, které by mohly na základě povahy jejich vztahu jednat jako faktičtí zmocněnci investora:
- a) spřízněné strany investora;
 - b) strana, která získala podíl v jednotce, do níž bylo investováno, jako příspěvek nebo půjčku od investora;
 - c) strana, která souhlasila, že nebude své podíly v jednotce, do níž bylo investováno, prodávat, převádět ani zatěžovat bez předchozího souhlasu investora (s výjimkou situací, kdy investor a tato druhá strana mají právo předchozího souhlasu a tato práva jsou založena na podmínkách vzájemně odsouhlasených ochotnými nezávislými stranami);
 - d) strana, která nemůže své operace financovat bez podřízené finanční podpory od investora;
 - e) jednotka, do níž bylo investováno, u které se většina členů řídicího orgánu nebo klíčové vedení shodují s členy řídicího orgánu a klíčovým vedením investora;
 - f) strana, která má úzký obchodní vztah s investorem, jako je například vztah mezi profesionálním poskytovatelem služeb a jedním z jeho podstatných klientů.

Ovládnutí vymezených aktiv

B76 Investor zváží, zda posuzuje část jednotky, do níž investoval, jako jednotku považovanou za oddělenou, a pokud ano, zda tuto oddělenou jednotku ovládá.

B77 Investor posuzuje část jednotky, do níž investoval, jako jednotku považovanou za oddělenou, výhradně pokud je splněna následující podmínka:

Vymezená aktiva jednotky, do níž bylo investováno (a případná související úvěrová aktiva), představují jediný zdroj prostředků pro vymezené závazky nebo jiné vymezené podíly této jednotky. Jiné strany, než strany mající vymezené závazky, nemají práva ani povinnosti týkající se vymezených aktiv nebo zbytkových hotovostních toků z těchto aktiv. V zásadě žádné výnosy z těchto vymezených aktiv nemůže zbývající část jednotky, do níž bylo investováno, použít a žádné ze závazků jednotky považované za oddělenou nejsou splatné z aktiv zbývající části jednotky, do níž bylo investováno. Proto jsou všechna aktiva, závazky a vlastní kapitál této oddělené jednotky odděleny od celkové jednotky, do níž bylo investováno. Taková jednotka považovaná za oddělenou je často označována jako „silo“.

B78 Když je splněna podmínka uvedená v odstavci B77, investor určí činnosti, které podstatně ovlivňují výnosy jednotky považované za oddělenou, a způsob řízení těchto činností za účelem posouzení, zda má nad touto částí jednotky, do níž bylo investováno, moc. Při posuzování ovládnutí jednotky považované za oddělenou investor rovněž zváží, zda je vystaven variabilním výnosům na základě své angažovanosti v této jednotce nebo má na tyto výnosy právo, a schopnost uplatňovat svoji moc nad touto částí jednotky, do níž bylo investováno, pro ovlivnění výše svých výnosů.

B79 Pokud investor ovládá jednotku považovanou za oddělenou, konsoliduje tuto část jednotky, do níž bylo investováno. V takovém případě ostatní strany tuto část jednotky, do níž bylo investováno, při posuzování ovládnutí, a konsolidování jednotky, do níž bylo investováno, vyloučí.

Průběžné hodnocení

B80 Pokud skutečnosti a okolnosti ukazují, že se změnil jeden nebo více ze tří bodů uvedených v odstavci 7, investor znovu posoudí, zda jednotku, do níž investoval, ovládá.

B81 Pokud dojde ke změně způsobu, jak může být moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, uplatňována, musí investor tuto změnu zohlednit při hodnocení své moci nad touto jednotkou. Například změny rozhodovacích práv mohou znamenat, že relevantní činnosti již nejsou řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, ale místo toho získala jiná strana nebo strany aktuální schopnost relevantní činnosti řídit na základě jiných dohod, jako jsou smlouvy.

B82 Může dojít k události, na základě které investor moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, získá nebo ztratí, aniž by se této události účastnil. Investor může například získat moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, protože platnost rozhodovacích práv držných jinou stranou nebo stranami, která investorovi dříve neumožňovala jednotku ovládat, vypršela.

B83 Investor rovněž zváží změny ovlivňující jeho vystavení variabilním výnosům na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, nebo práva na tyto výnosy. Například investor, který má nad jednotkou, do níž investoval, moc, může ovládnutí jednotky, do níž bylo investováno, pozbýt, pokud pozbude práva na výnosy nebo přestane mít povinnosti, protože by nesplnil odst. 7 písm. b), (např. pokud dojde k ukončení smlouvy o nároku na poplatky vázané na výkonnost).

B84 Investor zváží, zda se nezměnil jeho závěr, že jedná jako zmocněnec nebo sám za sebe. Změny v celkovém vztahu mezi investorem a dalšími stranami mohou znamenat, že investor již nejedná jako zmocněnec, i přestože tak dříve jednal, a naopak. Pokud se například změni práva investora nebo ostatních stran, investor přehodnotí svůj status zmocnitele nebo zmocněnce.

B85 Prvotní hodnocení investora ohledně ovládnutí nebo statutu zmocnitele nebo zmocněnce by se nezměnilo jen kvůli změně tržních podmínek (např. změna výnosů jednotky, do níž bylo investováno, způsobená tržními podmínkami), pokud změna tržních podmínek nezmění jeden nebo více ze tří prvků ovládnutí uvedených v odstavci 7 nebo nezmění celkový vztah mezi zmocnitelem a zmocněncem.

URČENÍ, ZDA JE ÚČETNÍ JEDNOTKA INVESTIČNÍ JEDNOTKOU

B85A Při posuzování, zda je investiční jednotkou, vezme účetní jednotka v úvahu všechny skutečnosti a okolnosti včetně svého účelu a formy. Investiční jednotkou je taková účetní jednotka, která splňuje všechny tři prvky definice investiční jednotky uvedené v odstavci 27. Odstavce B85B–B85M popisují prvky této definice podrobněji.

Účel podnikání

B85B Definice investiční jednotky vyžaduje, aby bylo účelem této společnosti investovat výhradně s cílem zhodnocení kapitálu, výnosů z investic (jako jsou dividendy, úroky nebo příjmy z pronájmu) nebo obojího. Důkaz o účelu podnikání investiční jednotky poskytují zpravidla dokumenty, které uvádějí investiční cíle účetní jednotky, například memorandum vydané při nabídce podílů, publikace distribuované účetní jednotkou a jiné korporační nebo společnické dokumenty. Dalším důkazem může být způsob, jakým se účetní jednotka prezentuje jiným stranám (například potenciálním investorům nebo potenciálním jednotkám, do kterých hodlá investovat); účetní jednotka může například prezentovat své podnikání jako poskytování střednědobých investic za účelem zhodnocení kapitálu. Naproti tomu účel

podnikání účetní jednotky, která se prezentuje jako investor, jehož cílem je vyvíjet, vyrábět nebo prodávat výrobky společně s jednotkami, do nichž investoval, je v rozporu s účelem podnikání investiční jednotky, protože účetní jednotka bude mimo výnosů ze svých investic získávat výnosy i z vývojové, výrobní nebo prodejní činnosti (viz odstavec B85I).

B85C Investiční jednotka může poskytovat třetím stranám i svým investorům služby související s investicemi (např. investiční poradenství, správu investic, investiční podporu a administrativní služby), a to buď přímo, nebo prostřednictvím dceřiné společnosti, i když jsou tyto činnosti pro účetní jednotku významné, za podmínky, že tato účetní jednotka nadále splňuje definici investiční jednotky.

B85D Investiční jednotka se může rovněž účastnit následujících činností souvisejících s investicemi, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dceřiné společnosti, pokud jsou tyto činnosti prováděny s cílem maximalizovat investiční výnosy (zhodnocení kapitálu nebo investiční výnosy) jednotek, do nichž se investovalo, a nepředstavují samostatnou podstatnou/významnou podnikatelskou činnost nebo samostatný podstatný/významný zdroj příjmů investiční jednotky:

- a) poskytování manažerských služeb a strategického poradenství jednotce, do které investovala, a
- b) poskytování finanční podpory jednotce, do které investovala, například půjčky, kapitálového příslibu nebo záruky.

B85E Má-li investiční jednotka dceřinou společnost, která sama není investiční jednotkou a jejímž hlavním účelem a činností je poskytovat účetní jednotce nebo jiným stranám služby nebo činnosti související s investicemi, které se týkají investičních činností investiční jednotky, například služby nebo činnosti, které jsou popsány v odstavcích B85C–B85D, musí tuto dceřinou společnost konsolidovat v souladu s odstavcem 32. Jestliže dceřiná společnost, která poskytuje služby nebo činnosti související s investicemi, je sama investiční jednotkou, ocení mateřský podnik, který je investiční jednotkou, uvedenou dceřinou společnost reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 31.

Výstupní strategie

B85F Důkaz o účelu podnikání účetní jednotky poskytují rovněž její investiční plány. Jedním z rysů, které odlišují investiční jednotku od jiných účetních jednotek, je fakt, že investiční jednotka nemá v úmyslu držet své investice po neomezenou dobu; drží je pouze po dobu omezenou. Vzhledem k tomu, že investice do vlastního kapitálu a investice do nefinančních aktiv mají potenciál neomezeného držení, musí mít investiční jednotka výstupní strategii dokumentující, jak tato účetní jednotka plánuje realizovat zhodnocení kapitálu v podstatě všech svých kapitálových investic a investic do nefinančních aktiv. Investiční jednotka musí mít také výstupní strategii pro případné dluhové nástroje, které mají potenciál neomezeného držení, například „věčné“ dluhové investice. Účetní jednotka nemusí dokumentovat konkrétní výstupní strategie pro každou jednotlivou investici, avšak musí stanovit různé potenciální strategie pro jednotlivé typy investic nebo investiční portfolia, včetně reálného časového rámce pro ukončení těchto investic. Výstupní mechanismy zavedené pouze pro případy selhání, jako je například porušení smlouvy nebo neplnění, nejsou pro účely tohoto posouzení považovány za výstupní strategie.

B85G Výstupní strategie se mohou lišit v závislosti na typu investice. U investic do soukromých majetkových cenných papírů patří mezi výstupní strategie například prvotní veřejná nabídka, soukromé umístění podílů, prodej podniku, rozdělení vlastnických podílů v jednotkách, do kterých se investovalo (investorům) a prodej aktiv (včetně prodeje aktiv jednotky, do které investovala a následované likvidace této jednotky). U investic do vlastního kapitálu, které jsou obchodovány na veřejném trhu, představují výstupní strategie například prodej investice soukromým umístěním nebo na veřejném trhu. U investic do nemovitostí patří pod výstupní strategie například prodej nemovitostí prostřednictvím specializovaných prodejců nemovitostí nebo na volném trhu.

B85H Investiční jednotka může mít investici do jiné investiční jednotky vytvořené ve spojení s touto účetní jednotkou z právních, regulačních, daňových či obdobných obchodních důvodů. V takovém případě nemusí mít investor do investiční jednotky pro tuto investici výstupní strategii za předpokladu, že investiční jednotka investiční, do níž investovala, má pro své investice odpovídající výstupní strategie.

Zisk z investic

B85I Účetní jednotka neinvestuje výhradně pro účely zhodnocení kapitálu, investičního výnosu nebo obojího, pokud tato účetní jednotka nebo jiný člen skupiny obsahující účetní jednotku (tj. skupiny, která je ovládána nejvyšší mateřskou investiční jednotkou) získá, nebo je jejím cílem získat další požitky z investic účetní jednotky, které nemají k dispozici ostatní strany, jež nejsou spojeny s jednotkou, do níž investovala. Takovými požitky jsou:

- a) pořízení, užívání, výměna nebo využívání postupů, majetku nebo technologií jednotky, do níž investovala. To by se týkalo i účetní jednotky nebo jiného člena skupiny, který by měl disproportionální nebo exkluzivní práva nabývat majetek, technologie, produkty nebo služby jakékoli jednotky, do které se investovalo, například na základě držení opce na nákup aktiva od takové jednotky, pokud by byl vývoj tohoto aktiva považován za úspěšný;

- b) společná ujednání (jak je definováno v IFRS 11) nebo jiná ujednání mezi účetní jednotkou nebo jiným členem skupiny a jednotkou, do které se investovalo, která mají za cíl vyvíjet, vyrábět, uvádět na trh nebo poskytovat produkty nebo služby;
- c) finanční záruky nebo aktiva poskytnutá jednotkou, do níž se investovalo, mající sloužit jako zajištění úvěrových smluv účetní jednotky nebo jiného člena skupiny (investiční jednotka však je přesto oprávněna využívat investice do jednotky, do které investovala, jako zajištění kterékoli ze svých půjček);
- d) opce držena spřízněnou stranou účetní jednotky týkající se koupě vlastnického podílu v jednotce, do které se investovalo, od této účetní jednotky nebo jiného člena skupiny;
- e) vyjma investic popsaných v odstavci B85J transakce mezi účetní jednotkou nebo jiným členem skupiny a jednotkou, do které se investovalo, které:
 - i) jsou uzavřeny za podmínek nedostupných účetním jednotkám, které nejsou spřízněnými stranami účetní jednotky, dalšího člena skupiny ani jednotky, do které se investovalo;
 - ii) nejsou vykázány v reálné hodnotě nebo
 - iii) představují podstatnou část podnikatelských aktivit jednotky, do které se investovalo, nebo účetní jednotky, včetně podnikatelských aktivit jiných subjektů ve skupině.

B85J Strategie investiční jednotky může spočívat v investicích do více než jedné jednotky, do které se investovalo, v rámci stejného odvětví, trhu nebo geografické oblasti za účelem využití synergií, které zvyšují zhodnocení kapitálu a investiční výnos z těchto jednotek. Bez ohledu na znění odst. B85I písm. e), účetní jednotka neztrácí možnost zařazení jako investiční jednotka pouze proto, že takové jednotky, do kterých se investovalo, spolu vzájemně obchodují.

Oceňování reálnou hodnotou

B85K Základním prvkem definice investiční jednotky je skutečnost, že oceňuje a hodnotí výkonnost v podstatě všech svých investic na základě oceňování reálnou hodnotou, protože užití reálné hodnoty přináší relevantnější informace než například konsolidace dceřiných společností nebo užití ekvivalenční metody ocenění účastí v přidružených podnicích nebo společných podnicích. Aby prokázala, že splňuje tento prvek definice, investiční jednotka:

- a) poskytuje investorům informace o reálné hodnotě a ve své účetní závěrce oceňuje reálnou hodnotou v podstatě všechny své investice, kdykoli je oceňování reálné hodnotě vyžadováno nebo povoleno v souladu s IFRS, a
- b) vykazuje informace o reálné hodnotě interně pro klíčové vedení účetní jednotky (jak je definováno IAS 24), které používá reálnou hodnotu jako primární atribut oceňování při hodnocení výkonnosti v podstatě všech svých investic a při rozhodování o investicích.

B85L Aby investiční jednotka splnila požadavek uvedený v odst. B85K písm. a):

- a) zvolí možnost účtovat veškerý investiční nemovitý majetek v souladu s modelem reálné hodnoty podle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*
- b) použije výjimku z uplatnění ekvivalenční metody podle IAS 28 pro své investice do přidružených podniků a společných podniků, a
- c) ocení svá finanční aktiva reálnou hodnotou s využitím požadavků IFRS 9.

B85M Investiční jednotka může vlastnit některá neinvestiční aktiva, jako je například nemovitý majetek ústředí a související vybavení, a může mít rovněž finanční závazky. Prvek definice investiční jednotky týkající se oceňování reálnou hodnotou, uvedený v odst. 27 písm. c), se vztahuje na investice investiční jednotky. Proto nemusí investiční jednotka oceňovat svá neinvestiční aktiva nebo své závazky reálnou hodnotou.

Typické znaky investiční jednotky

B85N Účetní jednotka musí při určování, zda splňuje definici investiční jednotky, posoudit, zda vykazuje typické znaky investiční jednotky (viz odstavec 28). Absence jednoho nebo více těchto typických znaků nemusí nutně znamenat, že účetní jednotku nelze označit za investiční jednotku, ale naznačuje, že pro určení, zda je účetní jednotka investiční jednotkou, bude nezbytné další posouzení.

Více než jedna investice

B85O Investiční jednotka obvykle drží několik investic za účelem diverzifikace rizik a maximalizace výnosů. Účetní jednotka může držet portfolio investic přímo nebo nepřímo, například tím, že drží pouze jedinou investici do jiné investiční jednotky, která sama drží několik investic.

B85P V některých případech může účetní jednotka držet pouze jedinou investici. Nicméně skutečnost, že účetní jednotka drží pouze jedinou investici, nemusí nutně bránit tomu, aby splňovala definici investiční jednotky. Investiční jednotka může držet pouze jedinou investici například v případě, že účetní jednotka:

- a) se nachází v období zahájení činnosti a dosud neidentifikovala vhodné investice, a proto ještě ani nerealizovala svůj investiční plán na získání více investic;
- b) dosud nerealizovala jiné investice, které by nahradily investice vyřazené;
- c) byla vytvořena za účelem sdružení prostředků investorů za účelem jejich vložení do jediné investice v případě, že tato investice je pro individuální investory nedosažitelná (např. pokud je požadovaná minimální investice pro individuálního investora příliš vysoká), nebo
- d) se nachází v procesu likvidace.

Více než jeden investor

- B85Q Investiční jednotka mívá zpravidla několik investorů, kteří sdružují své finanční prostředky za účelem získání přístupu ke službám správy investic a investičním příležitostem, k nimž by pravděpodobně neměli přístup jednotlivě. Pokud existuje více investorů, je méně pravděpodobné, že by účetní jednotka nebo jiní členové skupiny, která účetní jednotku obsahuje, získali jiný prospěch nežli kapitálové zhodnocení nebo investiční výnos (viz odstavec B85I).
- B85R Investiční jednotka může být rovněž tvořena pouze jediným investorem nebo pro jediného investora, který zastupuje nebo podporuje zájmy širší skupiny investorů (např. penzijní fond, státní investiční fond nebo rodinný trust).
- B85S Může rovněž nastat případ, kdy bude mít účetní jednotka dočasně jediného investora. Investiční jednotka může mít pouze jediného investora například v případě, že účetní jednotka:
- a) se nachází v prvotním nabídkovém období, které dosud neuplynulo, a účetní jednotka aktivně identifikuje vhodné investory;
 - b) dosud neidentifikovala vhodné investory, kteří by nahradili umořené vlastnické podíly, nebo
 - c) se nachází v procesu likvidace.

Nespříznění investoři

- B85T Investiční jednotka má zpravidla několik investorů, kteří nejsou spřízněnými stranami (jak jsou definovány v IAS 24) účetní jednotky nebo jiných členů skupiny, která účetní jednotku obsahuje. Existence nespřízněných investorů by snížila pravděpodobnost, že účetní jednotka nebo jiní členové skupiny, která účetní jednotku obsahuje, získává jiný prospěch než zhodnocení kapitálu nebo investiční výnos (viz odstavec B85I).
- B85U Účetní jednotka však může být považována za investiční jednotku i v případě, že jsou její investoři s touto účetní jednotkou spřízněni. Investiční jednotka může například zřídit samostatný „paralelní“ fond pro skupinu svých zaměstnanců (např. klíčové vedení) nebo pro jiného investora (investory), kteří jsou spřízněnými stranami, který zrcadlí investice hlavního investičního fondu účetní jednotky. Tento „paralelní“ fond může být kvalifikován jako investiční jednotka, i když všichni jeho investoři jsou spřízněnými stranami.

Vlastnické podíly

- B85V Investiční jednotka je obvykle samostatným právním subjektem, avšak není to podmínkou. Vlastnické podíly v investiční jednotce mají obvykle formu vlastního kapitálu nebo obdobných podílů (např. společnických podílů), ke kterým se přiřazují poměrné podíly na čistých aktivech investiční jednotky. Skutečnost, že investiční jednotka má různé druhy investorů, z nichž někteří mají právo pouze na konkrétní investice nebo skupiny investic, případně mají různé poměrné podíly na čistých aktivech, však nebrání tomu, aby účetní jednotka byla investiční jednotkou.
- B85W Účetní jednotka, která má podstatné vlastnické podíly ve formě dluhu, který v souladu s ostatními standardy IFRS nesplňuje definici vlastního kapitálu, může být přesto považována za investiční jednotku za předpokladu, že držitelé dluhu mají variabilní výnosy ze změn reálné hodnoty čistých aktiv účetní jednotky.

POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

Konsolidační postupy

- B86 Konsolidovaná účetní závěrka:
- a) slučuje obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů, nákladů a peněžních toků mateřského podniku se stejnými položkami jeho dceřiných podniků;
 - b) započítává (eliminuje) účetní hodnotu investice mateřského podniku do každého dceřiného podniku a část kapitálu každého dceřiného podniku, která patří mateřskému podniku (IFRS 3 vysvětluje, jak účtovat případný související goodwill);
 - c) plně vylučuje vnitroskupinová aktiva a závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky související s transakcemi mezi účetními jednotkami skupiny (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 znehodnocení, 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*.

Jednotná účetní pravidla

- B87 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 za účelem zajištění shody s účetními pravidly skupiny.

Oceňování

- B88 Účetní jednotka do konsolidované účetní závěrky zahrne výnosy a náklady dceřiného podniku od data, kdy dosáhne ovládnutí, do data, kdy tato účetní jednotka dceřiný podnik přestane ovládat. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou založené na výši aktiv a závazků uznaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice. Například odpisové náklady uznané v konsolidovaném výkazu o úplném výsledku po datu akvizice jsou založené na reálné hodnotě příslušných odepisovatelných aktiv uznaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice.

Potenciální hlasovací práva

- B89 Pokud existují potenciální hlasovací práva, nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na hospodářském výsledku a změnách vlastního kapitálu přiřazené mateřskému podniku a nekontrolním podílům při zpracování konsolidované účetní závěrky výlučně na základě stávajícího vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv a dalších derivátů, pokud se nepoužije odstavec B90.
- B90 Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnický podíl na základě transakce, která této jednotce aktuálně poskytuje přístup k výnosům souvisejícím s vlastnickým podílem. Za těchto okolností se podíl přidělený mateřskému podniku a nekontrolním podílům při sestavení konsolidované účetní závěrky určí při zohlednění eventuálního uplatnění těchto potenciálních hlasovacích práv a dalších derivátů, které účetní jednotce aktuálně poskytují přístup k výnosům.
- B91 IFRS 9 se nepoužije na podíly v dceřiných podnicích, které jsou konsolidované. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva aktuálně poskytují přístup k výnosům souvisejícím s vlastnickým podílem v dceřiném podniku, nepodléhají tyto nástroje požadavkům uvedeným v IFRS 9. Ve všech ostatních případech se nástroje obsahující potenciální hlasovací práva v dceřiném podniku účtují v souladu s IFRS 9.

Datum vykazání

- B92 Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky mají stejné datum vykazání. Pokud se konec účetního období mateřského podniku a dceřiného podniku liší, dceřiný podnik pro konsolidační účely připraví doplňkové finanční informace ke stejnému datu, k jakému se sestavuje účetní závěrka mateřského podniku, aby mateřský podnik mohl provést konsolidaci finančních informací dceřiného podniku, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.
- B93 Pokud to je prakticky neproveditelné, konsoliduje mateřský podnik finanční informace dceřiného podniku za použití bezprostředně předcházející účetní závěrky dceřiného podniku upravené tak, aby byly zohledněny účinky podstatných transakcí nebo událostí, ke kterým došlo mezi datem této účetní závěrky a datem konsolidované účetní závěrky. V každém případě rozdíl mezi datem účetní závěrky dceřiného podniku a datem konsolidované finanční závěrky nesmí být více než tři měsíce a délka vykazovaných období a případný rozdíl mezi daty účetních závěrek musí být v každém období stejné.

Nekontrolní podíly

- B94 Účetní jednotka přiřadí hospodářský výsledek a každou složku ostatního úplného výsledku vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům. Účetní jednotka rovněž přiřadí úplný výsledek celkem vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek.
- B95 Pokud má dceřiný podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou klasifikovány jako vlastní kapitál a drženy nekontrolními podíly, účetní jednotka počítá svůj podíl na hospodářském výsledku po úpravě o dividendy z těchto akcií, ať již byly dividendy vyhlášeny či nikoliv.

Změny výše nekontrolních podílů

- B96 Když se změnil poměr kapitálu držený nekontrolními podíly, účetní jednotka upraví účetní hodnotu kontrolních a nekontrolních podílů tak, aby odrážela změny v jejich relativních podílech v dceřiném podniku. Účetní jednotka uzná přímo ve vlastním kapitálu jakýkoliv rozdíl mezi částkou, o kterou jsou nekontrolní podíly upraveny, a reálnou hodnotou placené nebo přijaté protihodnoty, a přiřadí jej vlastníkům mateřského podniku.

Pozbytí ovládnutí

- B97 Mateřský podnik mohl pozbyt ovládání dceřiného podniku v důsledku jednoho nebo více ujednání (transakcí). Mohou však existovat okolnosti, za nichž by měla být vícenásobná ujednání zachycena jako jedna transakce. Při určování, zda zaúčtuje ujednání jako jednu transakci, mateřský podnik zváží všechny smluvní a zákonné podmínky a jejich ekonomické dopady. Jedna nebo i více následujících okolností značí, že mateřský podnik by měl zaúčtovat vícenásobná ujednání jako jednu transakci:
- a) ujednání jsou uzavřena ve stejný okamžik nebo v očekávání, že další ujednání budou uzavřena;
 - b) ujednání tvoří jedinou transakci s cílem dosáhnout celkového obchodního dopadu;
 - c) uskutečnění jednoho ujednání je závislé na uskutečnění alespoň jednoho dalšího ujednání;
 - d) jedno ujednání je považováno za ekonomicky ospravedlnitelné, jen když je uváženo s ostatními ujednáními, nikoliv samostatně. Příkladem je vyřazení akcií za cenu nižší, než je tržní cena, s následnou kompenzací vyřazením dalších akcií za cenu vyšší, než je tržní cena.
- B98 Pokud mateřský podnik pozbude ovládání dceřiného podniku:
- a) vyjme:
 - i) aktiva (včetně goodwillu) a závazky dceřiného podniku v účetních hodnotách k datu, ke kterému je ovládání pozbyto, a
 - ii) účetní hodnotu nekontrolních podílů v původně dceřiném podniku k datu, ke kterému je ovládání pozbyto (včetně složek ostatního úplného výsledku, které jsou jim přiřazeny);
 - b) uzná:
 - i) reálnou hodnotu obdržené protihodnoty z transakce, události nebo okolností, které vedly k pozbytí ovládání;
 - ii) distribuci akcií dceřiného podniku vlastníkům jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci, pokud transakce, událost nebo okolnosti, které vedly k pozbytí ovládání, takovou distribuci zahrnuje a
 - iii) investici ponechanou v původně dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu, ke kterému je ovládání pozbyto;
 - c) reklasifikuje do hospodářského výsledku nebo převede přímo do nerozdělených zisků, pokud je tak požadováno jinými IFRS, částky uznané v ostatním úplném výsledku v souvislosti s dceřiným podnikem na základě uvedeném v odstavci B99;
 - d) uzná vyplývající rozdíl jako zisk nebo ztrátu do hospodářského výsledku přiřaditelného mateřskému podniku.
- B99 Pokud mateřský podnik pozbude ovládání dceřiného podniku, zaúčtuje všechny částky uznané dříve v ostatním úplném výsledku v souvislosti s takovým dceřiným podnikem na stejném základě, jako kdyby mateřský podnik přímo vyřadil související aktiva nebo závazky. Proto pokud by zisk nebo ztráta dříve uznané v ostatním úplném výsledku byly reklasifikovány do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků, mateřský podnik převede zisk nebo ztrátu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úpravu) při pozbytí ovládání dceřiného podniku. Je-li fond z přecenění dříve uznaný v ostatním úplném výsledku převeden přímo do nerozděleného zisku při vyřazení aktiva, mateřský podnik převede fond z přecenění přímo do nerozděleného zisku při pozbytí ovládání dceřiného podniku.

ÚČTOVÁNÍ ZMĚNY STATUTU INVESTIČNÍ JEDNOTKY

- B100 Když účetní jednotka přestane být investiční jednotkou, použije IFRS 3 na každou dceřinou společnost, která byla dříve oceňována reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 31. Datum změny statusu je považováno za datum pomyslné akvizice. Reálná hodnota dceřiné společnosti k datu pomyslné akvizice představuje pomyslnou protihodnotu pro oceňování jakéhokoli goodwillu nebo zisku z výhodné koupě, který z pomyslné akvizice vyplývá. Všechny dceřiné společnosti musí být konsolidovány v souladu s odstavci 19-24 tohoto standardu od data změny statutu.
- B101 Když se účetní jednotka stane investiční jednotkou, přestane konsolidovat své dceřiné společnosti k datu změny statutu s výjimkou dceřiných společností, které musí být i nadále konsolidovány v souladu s odstavcem 32. Na dceřiné společnosti, které přestává konsolidovat, použije investiční jednotka požadavky odstavců 25 a 26, jako by k příslušnému datu přestala uvedené dceřiné společnosti ovládat.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).
- C1A Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byly změněny odstavce C2–C6 a vloženy nové odstavce C2A–C2B, C4A–C4C, C5A a C6A–C6B. Účetní jednotka použije tyto změny na roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 10 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.
- C1B Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 2, 4, C2A, C6A a dodatek A a vložil nové odstavce 27–33, B85A–B85W, B100–B101 a C3A–C3F. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí tuto skutečnost uvést a současně použít všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- C1D Dokumentem *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 4, 32, B85C, B85E a C2A a vloženy nové odstavce 4A–4B. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C2 Účetní jednotka použije tento IFRS retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, kromě případů vedených v odstavcích C2A–C6.
- C2A Bez ohledu na požadavky odstavce 28 IAS 8 zveřejní účetní jednotka v případě, že je tento standard použit poprvé, a později v případě, kdy jsou poprvé použity změny tohoto standardu uvedené v dokumentech *Investiční jednotky* a *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace*, pouze kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pro roční období bezprostředně předcházející datu prvotního použití tohoto standardu („bezprostředně předcházející období“). Účetní jednotka může také zveřejnit tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnávací období, ale není povinna tak učinit.
- C2B Pro účely tohoto IFRS je datem prvotního použití začátek ročního účetního období, pro které se tento IFRS poprvé použije.
- C3 Ke dni prvotního použití nemusí účetní jednotka upravit předchozí účtování týkající se její angažovanosti buď v:
 - a) účetních jednotkách, které by byly k tomuto dni konsolidované v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* a SIC-12 *Konsolidace — jednotky zvláštního určení* a nadále jsou konsolidované v souladu s tímto IFRS nebo
 - b) účetních jednotkách, které by k tomuto dni nebyly konsolidované v souladu s IAS 27 a SIC-12 a nejsou konsolidované v souladu s tímto IFRS.
- C3A Účetní jednotka k datu prvotní aplikace posoudí, zda je na základě skutečností a okolností, které k tomuto datu existují, investiční jednotkou. Pokud účetní jednotka k datu prvotní aplikace dospěje k závěru, že je investiční jednotkou, použije požadavky odstavců C3B–C3F místo odstavců C5–C5A.
- C3B S výjimkou všech dceřiných společností, které jsou konsolidovány v souladu s odstavcem 32 (na něž se vztahují odstavce C3 a C6 nebo odstavce C4–C4C podle relevance), oceňuje investiční jednotka své investice do jednotlivých dceřiných společností reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, jako kdyby požadavky tohoto IFRS byly účinné po celou dobu. Investiční jednotka retrospektivně upraví jak roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, tak vlastní kapitál na začátku bezprostředně předcházejícího období o veškeré rozdíly mezi:
 - a) předchozí účetní hodnotou dceřiné společnosti a
 - b) reálnou hodnotou investice investiční jednotky v dceřiné společnosti.

Kumulovaná částka všech úprav reálné hodnoty, dříve uznaná v ostatním úplném výsledku, musí být převedena do nerozdělených zisků na začátku ročního období bezprostředně předcházejícího datu prvotní aplikace.

- C3C Před datem přijetí IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* použije investiční jednotka částky reálné hodnoty, které byly dříve oznámeny investorům nebo vedení, pokud tyto částky představují částku, za kterou by mohla být investice smněna mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých tržních podmínek k datu ocenění.
- C3D Pokud není ocenění investice do dceřiné společnosti v souladu s odstavci C3B–C3C prakticky proveditelné (podle definice v IAS 8), uplatní investiční jednotka požadavky tohoto IFRS na počátku nejstaršího období, pro které je použití odstavců C3B–C3C prakticky proveditelné, což může být běžné období. Investor retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, pokud není počátkem nejstaršího období, pro které je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, běžné období. V takovém případě se úprava vlastního kapitálu uzná na počátku tohoto běžného období.
- C3E Pokud investiční jednotka pozbude investice do dceřiné společnosti nebo přestane tuto dceřinou společnost ovládat před datem prvotní aplikace tohoto standardu, není investiční jednotka povinna provést úpravy předchozího účtování této dceřiné společnosti.
- C3F Pokud účetní jednotka použije změny uvedené v dokumentu *Investiční jednotky* pro období pozdější než první použití IFRS 10, jsou odkazy na „datum prvotní aplikace“ v odstavcích C3A–C3E vykládány jako „počátek účetního období, pro které se změny uvedené v dokumentu *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydané v říjnu 2012, použijí poprvé.“
- C4 Pokud ke dni prvotního použití investor dospěje k závěru, že zkonsoliduje jednotku, do které investoval a která nebyla konsolidovaná v souladu s IAS 27 a SIC-12, musí investor učinit následující:
- a) pokud jednotka, do které bylo investováno, je podnikem (podle definice v IFRS 3 *Podnikové kombinace*), ocenit aktiva, závazky i nekontrolní podíly v této dříve nekonsolidované jednotce, do které bylo investováno, tak, jako kdyby tato jednotka, do které bylo investováno, byla konsolidovaná (a tedy použila metodu koupě v souladu s IFRS 3), a to ode dne, kdy investor získal kontrolu nad uvedenou jednotkou, do které bylo investováno, na základě požadavků tohoto IFRS. Investor musí retrospektivně upravit roční období bezprostředně předcházející dni prvotního použití. Pokud datum, kdy byla získána kontrola, je dřívější než začátek tohoto bezprostředně předcházejícího období, investor uzná jako úpravu vlastního kapitálu k začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:
 - i) částkou uznaných aktiv, závazků a nekontrolních podílů a
 - ii) předchozí účetní hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno;
 - b) pokud jednotka, do které bylo investováno, není podnikem (podle definice v IFRS 3), ocenit aktiva, závazky i nekontrolní podíly v této dříve nekonsolidované jednotce, do které bylo investováno, tak, jako kdyby tato jednotka, do které bylo investováno, byla konsolidována (za použití metody koupě popsané v IFRS 3, avšak bez uznání goodwillu u této jednotky, do níž bylo investováno), a to ode dne, kdy investor získal kontrolu nad uvedenou jednotkou, do které bylo investováno, v souladu s požadavky tohoto IFRS. Investor musí retrospektivně upravit roční období bezprostředně předcházející dni prvotního použití. Pokud datum, kdy byla získána kontrola, je dřívější než začátek tohoto bezprostředně předcházejícího období, investor uzná jako úpravu vlastního kapitálu k začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:
 - i) částkou uznaných aktiv, závazků a nekontrolních podílů a
 - ii) předchozí účetní hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.
- C4A Pokud ocenění aktiv, závazků a nekontrolních podílů jednotky, do níž bylo investováno, v souladu s odst. C4 písm. a) nebo b) je neproveditelné (podle definice v IAS 8), musí investor učinit toto:
- a) pokud jednotka, do které bylo investováno, je podnikem, použít požadavky IFRS 3 od předpokládaného dne akvizice. Předpokládaným datem akvizice je začátek nejdřívějšího období, za které je proveditelné použití odst. C4 písm. a), což může být i běžné období;
 - b) pokud jednotka, do které bylo investováno, není podnikem, použít metodu koupě popsanou v IFRS 3, avšak bez uznání goodwillu u jednotky, do níž bylo investováno, od předpokládaného dne akvizice. Předpokládaným dnem akvizice je začátek nejdřívějšího období, za které je proveditelné použití odst. C4 písm. b), což může být i běžné období.

Investor retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, pokud není počátkem nejstaršího období, pro které je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, aktuální období. Pokud je předpokládané datum akvizice dřívější než začátek tohoto bezprostředně předcházejícího období, investor uzná jako úpravu vlastního kapitálu k začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:

- c) částkou uznaných aktiv, závazků a nekontrolních podílů a
- d) předchozí účetní hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.

Pokud je nejstarší období, pro které je uplatnění tohoto odstavce prakticky proveditelné, totožné s aktuálním obdobím, musí být úprava vlastního kapitálu uznána na počátku aktuálního období.

- C4B Pokud investor použije odstavce C4–C4A a datum, kdy byla získána kontrola v souladu s tímto IFRS, je pozdější než datum účinnosti IFRS 3 ve znění revize z roku 2008 (IFRS 3 (2008)), odkaz na IFRS 3 v odstavcích C4 a C4A se považuje za odkaz na IFRS 3 (2008). Pokud byla kontrola získána před datem účinnosti IFRS 3 (2008), investor použije buďto IFRS 3 (2008) nebo IFRS 3 (ve znění při vydání v roce 2004).
- C4C Pokud investor použije odstavce C4–C4A a datum, kdy byla získána kontrola v souladu s tímto IFRS, je pozdější než datum účinnosti IAS 27 ve znění revize z roku 2008 (IAS 27 (2008)), použije investor požadavky tohoto IFRS na všechna období, kdy je jednotka, do které bylo investováno, retrospektivně konsolidována v souladu s odstavci C4–C4A. Pokud byla kontrola získána před datem nabytí účinku IAS 27 (2008), investor použije buďto:
- a) požadavky tohoto IFRS na všechna období, kdy jednotka, do které bylo investováno, je retrospektivně konsolidovaná v souladu s odstavci C4–C4A nebo
 - b) požadavky verze IAS 27 vydané v roce 2003 (IAS 27 (2003)) na období před datem účinnosti IAS 27 (2008) a potom požadavky tohoto IFRS na období následující.
- C5 Pokud k datu prvotního použití investor dospěje k závěru, že už nebude konsolidovat jednotku, do které bylo investováno a která byla konsolidovaná v souladu s IAS 27 a SIC-12, ocení investor svůj podíl na jednotce, do které bylo investováno, částkou, kterou by byla oceněna, pokud by požadavky tohoto IFRS byly účinné v době, kdy investor získal podíl na této jednotce (avšak nezískal kontrolu podle tohoto IFRS), nebo tuto kontrolu ztratil. Investor musí retrospektivně upravit roční období bezprostředně předcházející dni prvotního použití. Pokud datum, kdy investor získal podíl na jednotce (avšak nezískal kontrolu v souladu s tímto IFRS), do níž bylo investováno, nebo kontrolu ztratil, je dřívější než začátek bezprostředně předcházejícího období, investor uzná jako úpravu vlastního kapitálu na začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:
- a) předchozí účetní hodnotou aktiv, závazků a nekontrolních podílů a
 - b) uznanou hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.
- C5A Pokud je ocenění podílu na jednotce, do které bylo investováno, v souladu s odstavcem C5 neproveditelné (ve smyslu definice v IAS 8), investor použije požadavky tohoto IFRS na začátek nejdřívějšího období, pro které je použití odstavce C5 proveditelné, což může být běžné období. Investor retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, pokud není počátkem nejstaršího období, pro které je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, aktuální období. Pokud datum, kdy investor získal podíl na jednotce (avšak nezískal kontrolu v souladu s tímto IFRS), do níž bylo investováno, nebo kontrolu ztratil, je dřívější než začátek bezprostředně předcházejícího období, investor uzná jako úpravu vlastního kapitálu na začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:
- a) předchozí účetní hodnotou aktiv, závazků a nekontrolních podílů a
 - b) uznanou hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.
- Pokud je nejstarší období, pro které je uplatnění tohoto odstavce prakticky proveditelné, totožné s aktuálním obdobím, musí být úprava vlastního kapitálu uznána na počátku aktuálního období.
- C6 Odstavce 23, 25, B94 a B96–B99 byly změnami IAS 27 z roku 2008, jež byly přeneseny do IFRS 10. Kromě případů, kdy účetní jednotka použije odstavec C3 nebo kdy musí použít odstavec C4–C5A, použije účetní jednotka požadavky daných odstavců takto:
- a) účetní jednotka nepřepočítá přiřazení hospodářského výsledku za účetní období před prvotním použitím novely v odstavci B94;
 - b) požadavky uvedené v odstavcích 23 a B96 týkající se účtování změn ve vlastnickém podílu v dceřiném podniku poté, co je dosaženo ovládnání, neplatí na změny, které nastaly před tím, než účetní jednotka poprvé použila tuto novelu;
 - c) účetní jednotka nepřepočítá účetní hodnotu ponechané investice v původně dceřiném podniku, pokud ovládnání bylo pozbyto před prvotním použitím změn v odstavcích 25 a B97–B99. Účetní jednotka také nepřepočítá zisk nebo ztrátu z pozbytí ovládnání dceřiného podniku, která nastala před prvotním použitím změn v odstavcích 25 a B97–B99.

Odkazy na „bezprostředně předcházející období“

- C6A Bez ohledu na odkazy na roční období bezprostředně předcházející datu prvotní aplikace (dále jen „bezprostředně předcházející období“) v odstavcích C3B–C5A může účetní jednotka předložit rovněž upravené srovnávací informace za případná dřívější vykazovaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud však účetní jednotka zveřejňuje upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, budou všechny odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích C3B–C5A vykládány jako „nejstarší upravené vykazované srovnávací období“.
- C6B Pokud účetní jednotka prezentuje neupravené srovnávací informace za dřívější období, jasně označí informace, které nebyly upraveny, uvede, že byly vypracovány na jiném základě, a tento základ vysvětlí.

Odkazy na IFRS 9

- C7 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH IFRS

- C8 Tento IFRS nahrazuje požadavky týkající se konsolidovaných účetních závěrek v IAS 27 (ve znění novely z roku 2008).
- C9 Tento IFRS rovněž nahrazuje SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení*.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 11

Společná ujednání

CÍL

- 1** Cílem tohoto IFRS je stanovit zásady účetního výkaznictví účetních jednotek s podílem ve společně ovládaných ujednáních (tj. ve *společných ujednáních*).

Splnění cíle

- 2** Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 definuje tento IFRS *spoluovládání* a požaduje, aby účetní jednotka, která je *stranou společného ujednání*, určila typ společného ujednání, do něhož je zapojena, na základě posouzení svých práv a povinností a aby o těchto právech a povinnostech účtovala v souladu s daným typem společného ujednání.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 3** Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky, které jsou stranou společného ujednání.

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

- 4** Společné ujednání je ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.

- 5** Společné ujednání je charakterizováno následovně:

- a) strany jsou vázány smluvním ujednáním (viz odstavce B2–B4);
- b) smluvní ujednání stanoví, že je toto ujednání spoluovládáno dvěma nebo více těmito stranami (viz odstavce 7–13).

- 6** Společné ujednání může mít buď formu *společné činnosti*, nebo *společného podniku* (joint venture).

Spoluovládání

- 7** Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílené ovládání ujednání, které existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran, které sdílejí ovládání.

- 8** Účetní jednotka, která je stranou ujednání, posoudí, zda dané smluvní ujednání stanoví společné ovládání tohoto ujednání všemi stranami nebo skupinou těchto stran. Všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, pokud musí jednat společně při řízení činností, které podstatně ovlivňují výnosy tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti).

- 9** Pokud bylo stanoveno, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, jedná se o spoluovládání pouze v případě, že rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které ujednání kolektivně ovládají.

- 10** Ve společném ujednání neovládá žádná jednotlivá strana toto ujednání samostatně. Spoluovládající strana ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran toto ujednání ovládat.

- 11** Ujednání může být společným ujednáním i tehdy, pokud není spoluovládáno všemi zúčastněnými stranami. Tento IFRS rozlišuje mezi stranami, které spoluovládají společné ujednání (*spoluprovozovatelé* nebo *spoluvlastníci*) a stranami, které jsou do společného ujednání zapojeny, avšak toto ujednání jimi není spoluovládáno.

- 12** Účetní jednotka musí posoudit, zda dané ujednání spoluovládají všechny strany nebo skupina stran. Účetní jednotka toto posouzení provede na základě zvážení všech skutečností a okolností (viz odstavce B5–B11).

- 13** Pokud se tyto skutečnosti a okolnosti změní, musí účetní jednotka přehodnotit, zda i nadále dané ujednání spoluovládá.

Typy společných ujednání

- 14** Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní. Určení, zda bude společné ujednání klasifikováno jako *společná činnost* nebo *společný podnik*, závisí na právech a povinnostech stran tohoto ujednání.

- 15** Společná činnost je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se ujednání. Tyto strany se nazývají *spoluprovozovateli*.

- 16** Společný podnik je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva ujednání. Tyto strany se nazývají *spoluvlastníky*.

- 17** Účetní jednotka posoudí, zda je společné ujednání společnou činností nebo společným podnikem. Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní, na základě posouzení svých práv a povinností vyplývajících z tohoto ujednání. Účetní jednotka posoudí svá práva a povinnosti s ohledem na strukturu a právní formu ujednání, podmínky dohodnuté mezi stranami ve smluvním ujednání a případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B12–B33).

- 18 Někdy jsou strany vázány rámcovou dohodou, která stanoví všeobecné smluvní podmínky provozování jedné nebo více činností. Tato rámcová dohoda může stanovit, že smluvní strany vytvoří různá společná ujednání, která se budou zabývat konkrétními činnostmi, které jsou součástí této dohody. I když se tato společná ujednání vztahují ke stejné rámcové smlouvě, mohou se od sebe typově lišit, pokud se navzájem liší práva a povinnosti stran při provozování jednotlivých činností uvedených v rámcové smlouvě. V důsledku toho mohou koexistovat společné činnosti a společné podniky v případě, že smluvní strany provozují odlišné činnosti, které spadají do téže rámcové smlouvy.
- 19 Jestliže se změní okolnosti a skutečnosti, musí účetní jednotka přehodnotit, zda se změnil i typ společného ujednání, kterého se účastní.

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STRAN SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ

Společné činnosti

- 20 **Spoluprovozovatel v souvislosti se svou účastí na společné činnosti uzná:**
- a) **svá aktiva včetně podílu na veškerých společně držенých aktivech;**
 - b) **své závazky včetně podílu na veškerých společně vzniklých závazcích;**
 - c) **své výnosy z prodeje svého podílu na výstupu ze společné činnosti;**
 - d) **svůj podíl na výnosech z prodeje výstupu ze společné činnosti a**
 - e) **své náklady, včetně podílu na všech nákladech vzniklých společně.**
- 21 Spoluprovozovatel bude vykazovat aktiva, závazky, výnosy a náklady týkající se jeho účasti na společné činnosti v souladu s IFRS vztahujícími se k daným aktivům, závazkům, výnosům a nákladům.
- 21A Jestliže účetní jednotka nabude účast na společné činnosti, která představuje podnik ve smyslu v IFRS 3 *Podnikové kombinace*, je povinna v rozsahu svého podílu v souladu s odstavcem 20 uplatňovat veškeré zásady účtování o podnikových kombinacích podle IFRS 3 a dalších IFRS, které nejsou v rozporu s postupy podle tohoto IFRS, a je povinna zveřejňovat informace, jež tyto IFRS v souvislosti s podnikovými kombinacemi požadují. Uvedené platí pro akvizici počáteční účasti i dalších účastí na společné činnosti, která představuje podnik. Účtování o akvizici účasti na takovéto společné činnosti je specifikováno v odstavcích B33A–B33D.
- 22 Účtování transakcí, jako je například prodej, vklad nebo nákup aktiv mezi účetní jednotkou a společnou činností, jejímž je daná jednotka spoluprovozovatelem, je uvedeno v odstavcích B34–B37.
- 23 Strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, účtuje o své účasti na tomto ujednání rovněž podle odstavců 20–22 v případě, že má práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se této společné činnosti. Pokud strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, nemá práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se této společné činnosti, bude účtovat o své účasti na této společné činnosti v souladu s IFRS vztahujícím se k této účasti.

Společné podniky

- 24 **Spoluvlastník uznává svůj podíl ve společném podniku jako investici a o této investici účtuje ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků s výjimkou případů, kdy je účetní jednotka osvobozena od použití ekvivalenční metody, jak je uvedeno v tomto standardu.***
- 25 Strana, která se účastní společného podniku, ale není jeho spoluovládající stranou, bude účtovat o své účasti na tomto ujednání v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*, s výjimkou případů, kdy má na společný podnik podstatný vliv – v takovém případě o něm bude účtovat v souladu s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

- 26 **Ve své samostatné účetní závěrce bude spoluprovozovatel nebo spoluvlastník vykazovat svou účast:**
- a) **na společné činnosti v souladu s odstavci 20–22;**
 - b) **ve společném podniku v souladu s odstavcem 10 IAS 27 *Samostatná účetní závěrka.***
- 27 **Ve své samostatné účetní závěrce bude strana, která se účastní společného ujednání, ale není jeho spoluovládající stranou, vykazovat svou účast:**
- a) **na společné činnosti v souladu s odstavcem 23;**
 - b) **ve společném podniku v souladu s IFRS 9 s výjimkou případů, kdy má účetní jednotka ve společném podniku podstatný vliv – v takovém případě se použije odstavec 10 IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).**

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

společné ujednání	Ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.
spoluovládání	Smluvně dohodnuté sdílené ovládání ujednání, které nastane pouze v případě, že rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas spoluovládajících stran.
společná činnost	Společné ujednání , kdy strany spoluovládající toto ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.
spoluprovozovatel	Strana účastníci se společné činnosti , která tuto společnou operaci spoluovládá .
společný podnik	Společné ujednání , v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva tohoto ujednání.
spoluvlastník	Strana společného podniku , která tento společný podnik spoluovládá .
strana společného ujednání	Účetní jednotka, která se podílí na společném ujednání , bez ohledu na to, zda toto ujednání spoluovládá .
samostatný subjekt	Samostatně identifikovatelná finanční struktura, například samostatná právnická osoba nebo účetní jednotka uznaná podle právních předpisů, bez ohledu na to, zda má právní subjektivitu.

Následující termíny jsou definovány v IAS 27 (ve znění novely z roku 2011), IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a jsou v tomto IFRS užívány ve významu dle uvedených IFRS:

- ovládání jednotky, do níž bylo investováno,
- ekvivalenční metoda,
- moc,
- ochranná práva,
- relevantní činnosti,
- samostatná účetní závěrka,
- podstatný vliv.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje použití odstavců 1–27 a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

- B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, je při použití IFRS 11 potřeba posoudit veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

Smluvní ujednání (odstavec 5)

- B2 Smluvní ujednání mohou být doložena několika způsoby. Vymahatelné smluvní ujednání má často, avšak nikoli vždy, písemnou podobu, obvykle ve formě smlouvy nebo dokumentovaného jednání mezi stranami. Vymahatelná ujednání mohou být vytvořena rovněž statutárními mechanismy, a to buď samostatně, nebo ve spojení se smlouvami mezi smluvními stranami.
- B3 Pokud jsou společná ujednání strukturována jako *samostatný subjekt* (viz odstavce B19–B33), bude smluvní ujednání nebo některé aspekty smluvního ujednání v některých případech začleněno do stanov, zakládacích listin nebo jiných ustanovení tohoto samostatného subjektu.
- B4 Smluvní ujednání stanoví podmínky, za kterých se strany podílejí na činnosti, která je předmětem ujednání. Smluvní ujednání se zpravidla zabývá záležitostmi, jako je například:
- a) účel, činnost a trvání společného ujednání;
 - b) způsob jmenování členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného ujednání;
 - c) záležitosti, které vyžadují rozhodnutí stran, hlasovací práva stran a požadovaná úroveň podpory pro tyto záležitosti. Rozhodovací proces odrážející se ve smluvních ujednáních stanoví spoluovládání nad ujednáním (viz odstavce B5–B11);
 - d) kapitálový vklad nebo jiné příspěvky vyžadované od stran;
 - e) způsob, jakým strany sdílejí aktiva, závazky, výnosy, náklady a hospodářský výsledek týkající se společného ujednání.

Spoluovládání (odstavec 7–13)

- B5 Při posuzování, zda účetní jednotka spoluovládá dané ujednání, musí účetní jednotka nejprve posoudit, zda toto ujednání ovládají všechny strany nebo skupina stran. IFRS 10 definuje ovládání a na jeho základě se stanoví, zda všechny zúčastněné strany nebo skupina stran získávají nebo mají právo získat variabilní výnosy ze své účasti v daném ujednání a zda mají schopnost tyto výnosy ovlivnit prostřednictvím svých pravomocí nad daným ujednáním. Pokud jsou všechny zúčastněné strany nebo skupiny stran schopny společně řídit činnosti, které podstatně ovlivňují výnosy z tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti), ovládají tyto strany dané ujednání kolektivně.
- B6 Pokud účetní jednotka dospěje k závěru, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, musí dále posoudit, zda toto ujednání spoluovládá. O spoluovládání existuje pouze v případě, že rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které toto ujednání kolektivně ovládají. Posuzování, zda je ujednání spoluovládáno všemi jeho stranami nebo skupinou stran, nebo ovládáno jen jednou z jeho stran, může vyžadovat použití úsudku.
- B7 Spoluovládání někdy implicitně vyplývá z rozhodovacího procesu dohodnutého mezi stranami ve smluvním ujednání. Předpokládejme například, že dvě strany založí ujednání, v němž má každá z nich 50 % hlasovacích práv a smluvní ujednání mezi nimi uvádí, že pro rozhodování o relevantních činnostech je nutné nejméně 51 % hlasovacích práv. V tomto případě se strany implicitně dohodly, že dané ujednání spoluovládají, protože rozhodnutí o relevantních činnostech nelze přijmout bez souhlasu obou stran.
- B8 Za jiných okolností smluvní ujednání vyžaduje pro rozhodování o relevantních činnostech minimální podíl hlasovacích práv. Pokud je možné tohoto minimálního požadovaného podílu hlasovacích práv dosáhnout shodou více než jedné kombinace stran, není dané ujednání společným ujednáním, pokud smluvní ujednání nestanoví, které strany (nebo kombinace stran) musí rozhodnutí o relevantních činnostech daného ujednání jednomyslně odsouhlasit.

Příklady použití

Příklad 1

Předpokládejme, že ujednání tvoří tři strany: strana A má 50 % hlasovacích práv tohoto ujednání, strana B má 30 % a strana C má 20 %. Smluvní ujednání mezi stranami A, B a C stanoví, že pro rozhodování o relevantních činnostech ujednání je zapotřebí nejméně 75 % hlasovacích práv. Přestože strana A může zablokovat jakékoliv rozhodnutí, ujednání neovládá, protože k rozhodnutí potřebuje souhlas strany B. Z

podmínek jejich smluvního ujednání, podle nichž rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje nejméně 75 % hlasovacích práv, vyplývá, že strany A a B spoluovládají dané ujednání, protože rozhodnutí o relevantních činnostech ujednání lze učinit pouze tehdy, shodnou-li se na něm strana A i strana B.

Příklad 2

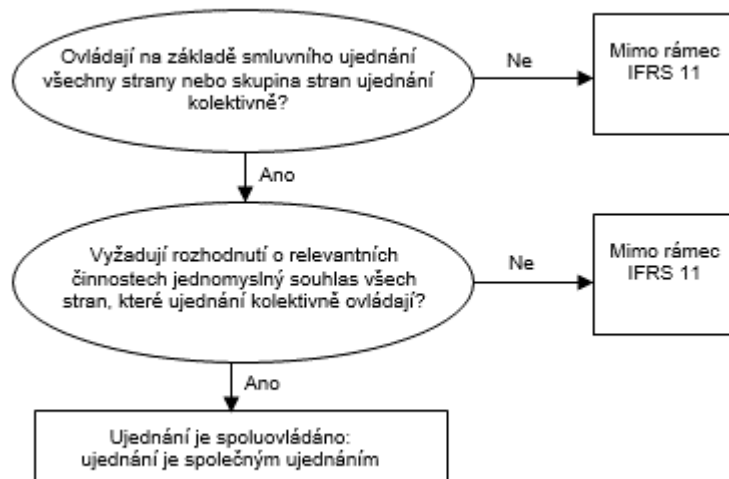
Předpokládejme, že ujednání má tři strany: Strana A má 50 % hlasovacích práv v ujednání a strany B a C každá po 25 procentech. Smluvní ujednání mezi stranami A, B a C stanoví, že pro rozhodování o relevantních činnostech ujednání je zapotřebí nejméně 75 % hlasovacích práv. Přestože strana A může zablokovat jakékoliv rozhodnutí, ujednání neovládá, protože k rozhodnutí potřebuje souhlas strany B nebo strany C. V tomto případě strany A, B a C ovládají dané ujednání kolektivně. Existuje však více než jedna kombinace stran, jejichž vzájemná shoda může dosáhnout 75 % hlasovacích práv (tj. buď strany A a B nebo strany A a C). Aby v takovém případě mohlo vzniknout společné ujednání, musí smluvní ujednání mezi těmito stranami určit, která kombinace těchto stran je nezbytná pro jednomyslné rozhodování o relevantních činnostech tohoto ujednání.

Příklad 3

Předpokládejme, že v ujednání má strana A i B po 35 %ech hlasovacích práv a zbývajících 30 % je rozděleno mezi mnoho dalších stran. Rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje schválení nadpoloviční většinou hlasovacích práv. Strany A a B spoluovládají dané ujednání pouze tehdy, pokud smluvní ujednání uvádí, že rozhodování o relevantních činnostech ujednání vyžaduje souhlas strany A i strany B.

- B9 Požadavek na jednomyslný souhlas znamená, že kterákoli strana spoluovládající dané ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran přijímat jednostranná rozhodnutí (o relevantních činnostech), pokud s nimi nesouhlasí. Pokud se požadavek na jednomyslný souhlas týká pouze rozhodnutí, která poskytují jedné ze stran ochranná práva, a nikoli rozhodování o relevantní činnosti ujednání, pak daná strana není stranou spoluovládající dané ujednání.
- B10 Smluvní ujednání může zahrnovat ustanovení o řešení sporů, jako je například arbitráž. Tato ustanovení mohou umožnit přijímat rozhodnutí i bez jednomyslného souhlasu spoluovládajících stran. Existence takových ustanovení nebrání tomu, aby bylo dané ujednání spoluovládáno a v důsledku toho bylo společným ujednáním.

Posouzení spoluovládání



- B11 Pokud je ujednání mimo rámec IFRS 11, bude účetní jednotka účtovat o své účasti na v tomto ujednání v souladu s příslušnými IFRS, jako je IFRS 10, IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IFRS 9.

TYPY SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ (ODSTAVCE 14–19)

- B12 Společná ujednání jsou zakládána za celou řadou účelů (např. jako způsob, jak se mohou strany podílet na nákladech a rizicích, nebo jako způsob, jak stranám zajistit přístup k novým technologiím nebo na nové trhy) a mohou být zakládána s využitím různých struktur a právních forem.
- B13 Některá ujednání nevyžadují, aby činnost, která je předmětem daného ujednání, byla provozována formou samostatného subjektu. Jiná ujednání však vytvoření samostatného subjektu vyžadují.
- B14 Klasifikace společných ujednání podle tohoto IFRS závisí na právech a povinnostech smluvních stran vyplývajících z tohoto ujednání za normální situace. Tento standard klasifikuje společná ujednání buď

jako společnou činnost nebo jako společné podniky. Pokud má účetní jednotka práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se ujednání, je ujednání společnou činností. Pokud má účetní jednotka práva na čistá aktiva z ujednání, je ujednání společným podnikem. Odstavce B16–B33 specifikují posouzení, které účetní jednotka provede za účelem zjištění, zda se účastní společné činnosti nebo společného podniku.

Klasifikace společného ujednání

B15 Jak je uvedeno v odstavci B14, vyžaduje klasifikace společných ujednání, aby strany posoudily svá práva a povinnosti vyplývající z tohoto ujednání. Při tomto posuzování zohlední účetní jednotka následující skutečnosti:

- a) strukturu společného ujednání (viz odstavce B16–B21);
- b) pokud je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:
 - i) právní formu tohoto samostatného subjektu (viz odstavce B22–B24);
 - ii) podmínky smluvního ujednání (viz odstavce B25–B28) a
 - iii) případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B29–B33).

Struktura společného ujednání

Společná ujednání, jejichž struktura není založena jako samostatný subjekt

B16 Společné ujednání, jehož struktura není založena jako samostatný subjekt, je klasifikováno jako společná činnost. V takových případech smluvní ujednání stanoví práva stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání a právo stran na příslušné výnosy a jejich povinnosti související s příslušnými náklady.

B17 Smluvní ujednání často popisuje povahu činností, které jsou předmětem ujednání, a způsob, jakým strany hodlají tyto činnosti společně realizovat. Strany společného ujednání by se například mohly dohodnout na společné výrobě určitého výrobku, přičemž každá strana by odpovídala za konkrétní úkol a každá by používala vlastní aktiva a vznikaly by jí vlastní závazky. Smluvní ujednání by také mohlo stanovit, jakým způsobem budou mezi obě strany rozděleny výnosy a náklady, které jim společně vzniknou. V takovém případě každý spoluprovozovatel ve své účetní závěrce uzná aktiva a závazky používané pro daný konkrétní úkol a svůj podíl na výnosech a nákladech v souladu se smluvním ujednáním.

B18 V jiných případech by se strany společného ujednání mohly dohodnout například na tom, že určité aktivum budou sdílet a provozovat společně. V takovém případě stanoví smluvní ujednání práva stran k danému aktivu, které je provozováno společně, a způsob rozdělení výstupu nebo výnosu z tohoto aktiva a provozních nákladů mezi jednotlivé strany. Každý spoluprovozovatel účtuje o svém podílu na společných aktivech a o svém dohodnutém podílu na závazcích a uznává svůj podíl na výstupu, výnosech a nákladech v souladu se smluvním ujednáním.

Společná ujednání, jejichž struktura je založena jako samostatný subjekt

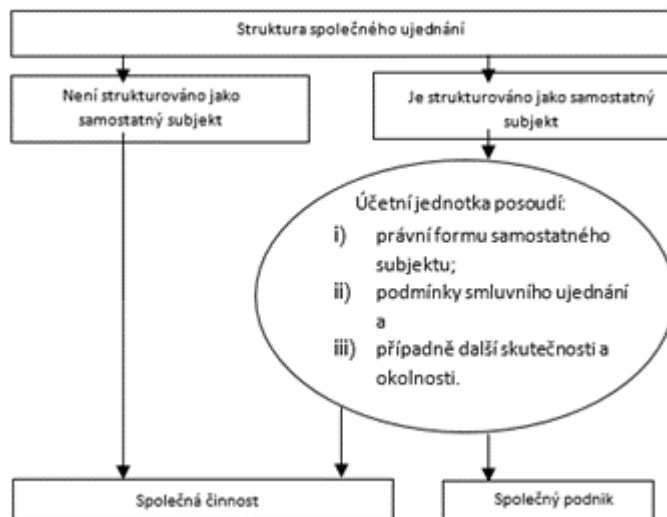
B19 Společné ujednání, ve kterém jsou aktiva a závazky týkající se daného ujednání součástí samostatného subjektu, mohou být buď jako společným podnikem, nebo společnou činností.

B20 Zda je daná strana spoluprovozovatelem nebo spoluvlastníkem, závisí na právech této strany na aktiva a jejich povinnostech ze závazků vztahujících se k ujednání, které jsou součástí samostatného subjektu.

B21 Jak je uvedeno v odstavci B15, pokud strany založily strukturu společného ujednání jako samostatný subjekt, musí tyto strany posoudit, zda jim z právní formy tohoto samostatného subjektu, z podmínek smluvního ujednání a případně z jakýchkoli dalších skutečností a okolností vyplývají:

- a) práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání (tj. ujednání je společnou činností) nebo
- b) práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tj. ujednání je společným podnikem).

Klasifikace společného ujednání: posouzení práv a povinností stran vyplývajících z daného ujednání



Právní forma samostatného subjektu

- B22 Při posuzování typu společného ujednání je relevantní právní forma samostatného subjektu. Právní forma pomáhá při počátečním posuzování práv stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků, které jsou součástí samostatného subjektu, jako například to, zda mají strany podíl na aktivech, která jsou součástí samostatného subjektu a zda odpovídají za závazky, které jsou součástí samostatného subjektu.
- B23 Strany by například mohly provozovat společné ujednání formou samostatného subjektu, z jehož právní formy vyplývá oddělené posuzování samostatného subjektu (tj. aktiva a závazky, které jsou součástí samostatného subjektu, jsou aktivy a závazky tohoto samostatného subjektu, nikoli aktivy a závazky stran). V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že ujednání je společným podnikem. Podmínky dohodnuté mezi stranami ve smluvním ujednání (viz odstavce B25–B28) a případně i další skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B29–B33) však mohou převážet nad posouzením práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu.
- B24 Posouzení práv a povinností smluvních stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu postačuje k závěru, že dané ujednání je společnou činností pouze tehdy, pokud strany v rámci společného ujednání vytvoří samostatný subjekt, jehož právní forma neumožňuje oddělení mezi stranami a samostatným subjektem (tj. aktiva a závazky samostatného subjektu jsou aktivy a závazky zúčastněných stran).

Hodnocení podmínek smluvního ujednání

- B25 V řadě případů jsou práva a povinnosti dohodnuté mezi stranami na základě smluvních ujednání v souladu nebo nejsou v rozporu s právy a povinnostmi, které pro zúčastněné strany vyplývají z právní formy samostatného subjektu, na kterém je založena struktura daného ujednání.
- B26 V jiných případech využívají smluvní strany smluvního ujednání k tomu, aby zvrátily nebo upravily práva a povinnosti vyplývající z právní formy samostatného subjektu, na kterém je založena struktura daného ujednání.

Příklad použití

Příklad 4

Předpokládejme, že dvě strany založí strukturu společného ujednání na registrované entitě. Každá strana má na této registrované entitě padesátiprocentní vlastnický podíl. Registrace umožňuje oddělení této entity od jejích vlastníků, a v důsledku toho jsou aktiva a závazky držené v této entitě aktivy a závazky této registrované účetní entity. V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že strany mají právo na čistá aktiva ujednání.

Strany však na základě smluvního ujednání změní vlastnosti této korporace tak, že každá z nich má podíl na aktivech registrované entity a každá z nich také odpovídá za závazky této jednotky v určitém poměru. Takové smluvní úpravy vlastností korporace mohou způsobit, že ujednání bude společnou činností.

- B27 Následující tabulka porovnává obvyklé podmínky smluvních ujednání stran účastnících se společné činnosti a obvyklé podmínky smluvních ujednání stran společného podniku. Příklady smluvních podmínek uvedených v následující tabulce nejsou vyčerpávající.

Hodnocení podmínek smluvního ujednání

	Společná činnost	Společný podnik
Podmínky smluvního ujednání	Smluvní ujednání stanoví, že strany spoluovládající toto společné ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	Smluvní ujednání poskytuje stranám společného ujednání práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tzn. práva na aktiva a povinnosti ze závazků má samostatný subjekt a nikoli strany).
Práva na aktiva	Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání sdílejí všechny účasti (např. práva, nároky nebo vlastnictví) na aktiva vztahující se k ujednání ve stanoveném poměru (např. v poměru dle vlastnictví podílu stran na daném ujednání nebo v poměru k činnosti prováděné prostřednictvím ujednání, která je jim přímo připisována).	Smluvní ujednání stanoví, že aktiva vložená do ujednání nebo později získaná společným ujednáním náleží tomuto ujednání. Strany nemají žádnou účast (tj. žádná práva, nároky nebo vlastnictví) na aktivech tohoto ujednání.
Povinnosti ze závazků	Smluvní ujednání stanoví, že smluvní strany společného ujednání sdílejí všechny povinnosti, závazky, náklady a výdaje v určitém poměru (např. v poměru k vlastnickému podílu stran na daném ujednání nebo v poměru k činnosti prováděné prostřednictvím ujednání, která je jim přímo přiřazena).	Smluvní ujednání stanoví, že společné ujednání odpovídá za dluhy a závazky tohoto ujednání.
		Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za toto ujednání pouze do výše své investice do tohoto ujednání nebo v rozsahu své povinnosti vložit do ujednání neuhrazený nebo dodatečný kapitál, případně obojí.
	Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za pohledávky vznesené třetími stranami.	Smluvní ujednání stanoví, že věřitelé společného ujednání nemají regresní nároky vůči kterékoli straně ve vztahu k dluhům a závazkům tohoto ujednání.
Výnosy, náklady, hospodářský výsledek	Smluvní ujednání stanoví rozdělení výnosů a nákladů na základě relativní výkonnosti jednotlivých stran společného ujednání. Smluvní ujednání například může stanovit, že výnosy a náklady jsou rozdělovány na základě kapacity společně provozovaného zařízení, kterou jednotlivé strany využívají, což se může lišit od jejich vlastnického podílu na společném ujednání. Jindy se strany mohou dohodnout na tom, že se budou o hospodářský výsledek týkající se ujednání dělit v určeném poměru, jako je například vlastnický podíl stran na tomto ujednání. Tato situace by nebyla překážkou klasifikace ujednání jako společnou činnost, pokud by strany měly práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	Smluvní ujednání stanoví podíl jednotlivých stran na hospodářském výsledku vztahující se k činností ujednání.
Záruky	Strany společného ujednání jsou často povinny poskytovat záruky třetím stranám, které od společného ujednání například přijmou službu nebo mu poskytnou financování. Poskytování těchto záruk nebo závazek smluvních stran poskytovat je samy o sobě nejsou rozhodující pro to, zda je společné ujednání společnou činností. Určujícím faktorem toho, zda je společné ujednání společnou činností, nebo společným podnikem, je fakt, zda mají smluvní strany povinnosti ze závazků týkajících se ujednání (za některé z nichž smluvní strany případně mohly poskytnout záruku).	

- B28 Když smluvní ujednání stanoví, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání, jsou tyto strany stranami podílející se na společné činnosti a za účelem klasifikace společného ujednání již není nutno brát v úvahu další skutečnosti a okolnosti (odstavce B29–B33).

Posuzování dalších skutečností a okolností

- B29 Pokud podmínky smluvního ujednání nespecifikují, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků vztahujících se ke společnému ujednání, zváží strany další skutečnosti a okolnosti s cílem posoudit, zda se má ujednání klasifikovat jako společná činnost nebo společný podnik.
- B30 Společné ujednání může být strukturováno jako samostatný subjekt, jehož právní forma zajišťuje oddělení stran a samostatného subjektu. Smluvní podmínky sjednané mezi stranami nemusí nutně stanovit práva smluvních stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků, avšak posouzení dalších skutečností a okolností může vést ke klasifikaci takového ujednání jako společnou činnost. Bude tomu tak v případě, kdy z dalších skutečností a okolností vyplynou práva stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání.
- B31 Pokud jsou činnosti ujednání primárně určeny k poskytování výstupů zúčastněným stranám, svědčí to o tom, že strany mají právo v podstatě na všechny ekonomické výhody plynoucí z aktiv ujednání. Strany těchto ujednání si často zajišťují přístup k výstupům z daného ujednání tím, že zabrání tomuto ujednání v prodeji těchto výstupů třetím stranám.
- B32 Vliv takto strukturovaného ujednání s uvedeným cílem je, že závazky vzniklé tomuto ujednání jsou v podstatě pokryty peněžními toky obdrženými od stran v souvislosti s jejich nákupem uvedených výstupů. Když jsou strany v podstatě jediným zdrojem peněžních toků, které přispívají k pokračování činnosti ujednání, svědčí to o tom, že tyto strany mají povinnosti ze závazků týkající se daného ujednání.

Příklad použití

Příklad 5

Předpokládejme, že dvě strany založí strukturu společného ujednání na registrované entitě (jednotka C), v níž má každá strana vlastnický podíl 50 %. Účelem tohoto ujednání je vyrábět materiál, který smluvní strany potřebují pro své vlastní individuální výrobní procesy. Toto ujednání zajišťuje, že strany provozují zařízení vyrábějící příslušný materiál v množství a kvalitě dle specifikace jednotlivých stran.

Právní forma účetní jednotky C (registrované entity), jejímž prostřednictvím jsou činnosti prováděny, nejprve indikuje, že aktiva a závazky držené účetní jednotkou C jsou aktivy a závazky náležející účetní jednotce C. Smluvní ujednání mezi stranami nespecifikuje, zda mají strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků účetní jednotky C. V souladu s touto skutečností právní forma entity C a podmínky smluvního ujednání indikují, že ujednání je společným podnikem.

Strany však také zváží následující aspekty ujednání:

- Strany se dohodly na tom, že odkoupí všechny výstupy vytvořené účetní jednotkou C v poměru 50:50. Účetní jednotka C není oprávněna prodávat jakoukoli část těchto výstupů třetím stranám bez souhlasu obou stran ujednání. Protože cílem ujednání je poskytnout stranám potřebné výstupy, předpokládá se, že takový prodej třetím stranám nebude obvyklý a nebude se jednat o významná množství.
- Cenu za výstupy prodávané stranám stanoví obě strany na takové úrovni, aby pokryla výrobní a administrativní náklady, které vzniknou účetní jednotce C. Cílem tohoto provozního modelu je, aby ujednání fungovalo na rovnovážné úrovni.

Ve výše uvedeném příkladu jsou relevantní následující skutečnosti a okolnosti:

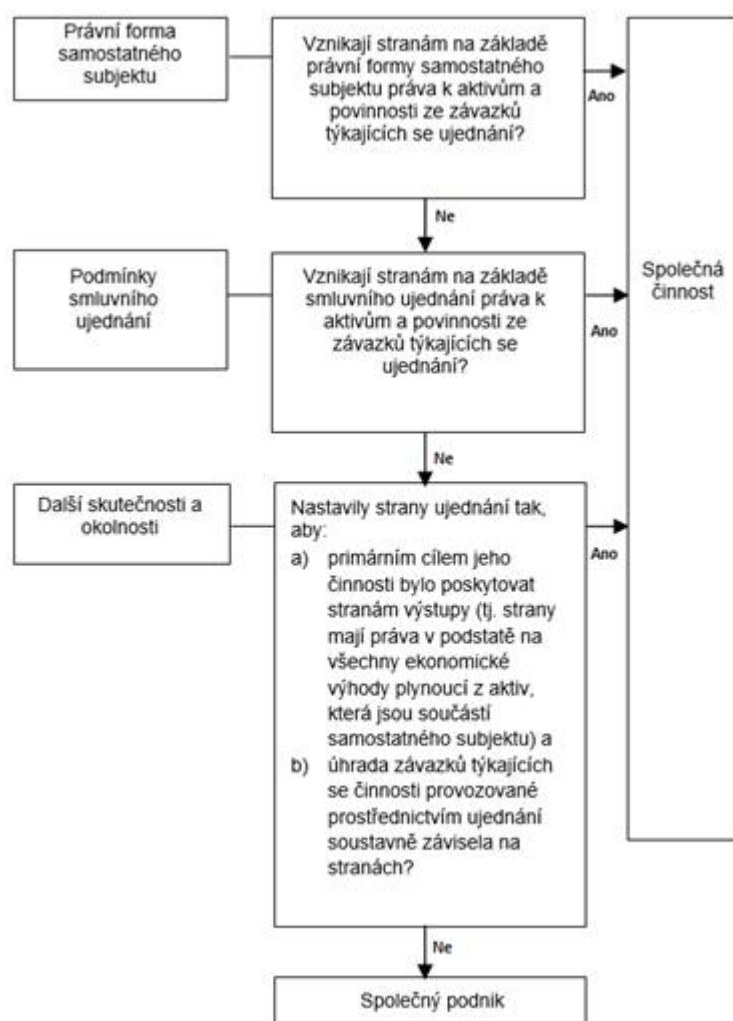
- Povinnost stran odkoupit všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, je odrazem výlučné závislosti účetní jednotky C na těchto stranách z hlediska tvorby peněžních toků, a strany proto mají povinnost financovat vypořádání závazků účetní jednotky C.
- Skutečnost, že strany mají právo na všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, znamená, že strany spotřebovávají všechny ekonomické výhody vyplývající z aktiv účetní jednotky C, a proto na ně mají práva.

Tyto skutečnosti a okolnosti indikují, že ujednání je společnou činností. Výsledek klasifikace společného ujednání za těchto okolností by se nezměnil, ani kdyby strany svůj podíl na výstupu samy nevyužily v následném výrobním procesu a tento svůj podíl na výstupu by místo toho prodaly třetím stranám.

Pokud strany změnily podmínky smluvního ujednání tak, aby ujednání mohlo prodávat výstupy třetím stranám, vedlo by to k tomu, že účetní jednotka C přebírá rizika vyplývající z poptávky, zásob a úvěrů. Dle tohoto scénáře by taková změna skutečností a okolností vyžadovala přehodnocení klasifikace společného ujednání. Z těchto skutečností a okolností by vyplývalo, že ujednání je společným podnikem.

- B33 Následující schéma zachycuje posuzování, jehož účetní jednotka užívá při klasifikaci ujednání, kdy je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:

Klasifikace společného ujednání, jehož struktura je založena na samostatném subjektu



ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STRAN SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ (ODSTAVCE 21A–22)

Účtování o akvizici účasti na společných činnostech

B33A Jestliže účetní jednotka nabude účast na společné činnosti, která představuje podnik ve smyslu v IFRS 3, je povinna v rozsahu svého podílu v souladu s odstavcem 20 uplatňovat veškeré zásady účtování o podnikových kombinacích podle IFRS 3 a dalších IFRS, které nejsou v rozporu s postupy podle tohoto IFRS, a je povinna zveřejňovat informace, jež tyto IFRS v souvislosti s podnikovými kombinacemi požadují. K zásadám účtování o podnikových kombinacích, jež nejsou v rozporu s postupy podle tohoto IFRS, patří mimo jiné:

- oceňování reálnou hodnotou v případě identifikovatelných aktiv a závazků, u nichž se nejedná o položky, pro něž platí výjimky podle IFRS 3 a dalších IFRS;
- uznání nákladů spojených s akvizicí jakožto nákladů v období, v němž byly tyto náklady vynaloženy a služby obdrženy, s výjimkou nákladů na emisi dluhových cenných papírů nebo kapitálových nástrojů, které se uznají v souladu s IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a IFRS 9¹;
- uznání odložených daňových pohledávek a odložených daňových závazků plynoucích z prvotního uznání aktiv nebo závazků, s výjimkou odložených daňových závazků plynoucích z prvotního uznání goodwillu, v souladu s požadavky IFRS 3 a IAS 12 *Daně ze zisku* na podnikové kombinace;
- uznání částky, o kterou předaná protihodnota případně překračuje saldo identifikovatelných nabytých aktiv a přijatých závazků k datu akvizice, jakožto goodwillu a

¹ Pokud účetní jednotka použije tyto změny, avšak doposud nepoužívá IFRS 9, pak je odkaz na IFRS 9 obsažený v těchto změnách nutno považovat za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

- e) provádění testu na znehodnocení u peněžotvorné jednotky, již byl goodwill přiřazen, a to alespoň jednou ročně a dále v případě, existuje-li náznak, že tato jednotka může být znehodnocena, jak vyžaduje IAS 36 *Znehodnocení aktiv* v případě goodwillu nabytého v rámci podnikové kombinace.

- B33B Odstavce 21A a B33A se použijí rovněž na zahájení společné činnosti, avšak pouze v případě, že některá ze stran zúčastněných na společné činnosti vloží do této činnosti při jejím zahájení existující podnik ve smyslu IFRS 3. Uvedené odstavce se však nepoužijí na zahájení společné činnosti v případě, že všechny strany zúčastněné na společné činnosti vkládají do této činnosti při jejím zahájení pouze aktiva nebo skupiny aktiv, které nepředstavují podniky.
- B33C Svou účast na společné činnosti, která představuje podnik ve smyslu IFRS 3, může spoluprovodovatel navýšit akvizicí další účasti na této společné činnosti. Doposud držené účasti na společné činnosti se v takových případech nepřeceňují v případě, že spoluprovodovatel tuto společnou činnost nadále spoluovládá.
- B33CA Strana, která se účastní společné činnosti, avšak nespoluovládá ji, může získat spoluovládání společné činnosti, v níž aktivity společné činnosti představují podnik ve smyslu IFRS 3. V těchto případech se dosavadně držené účasti na společné činnosti nepřeceňují.
- B33D Odstavce 21A a B33A–B33C se nepoužijí na akvizici účasti na společné činnosti, jestliže strany podílející se na spoluovládání, včetně účetní jednotky, jež nabývá účast na společné činnosti, se před akvizicí i po ní nacházejí pod společnou kontrolou téže jedné či více stran vykonávajících v konečném důsledku kontrolu, a jestliže tato kontrola není přechodná.

Účtování o prodeji nebo vkladech aktiv do společné činnosti

- B34 Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovodovatelem, jako je například prodej nebo vklad aktiv, provádí transakci s ostatními stranami společné činnosti, a spoluprovodovatel proto uzná zisky a ztráty z takové transakce pouze v rozsahu podílů ostatních stran na společné činnosti.
- B35 Pokud při takové transakci poskytuje důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv prodáváných společnou činností nebo do ní vkládaných, nebo ke ztrátě ze znehodnocení těchto aktiv, musí spoluprovodovatel tyto ztráty uznat v plné výši.

Účtování nákupu aktiv od společných činností

- B36 Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovodovatelem, jako je například nákup aktiv, uzná svůj podíl na ziscích a ztrátách až tehdy, když tato aktiva dále prodá třetí osobě.
- B37 Pokud při takové transakci poskytuje důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, která mají být nakoupena, nebo ke ztrátě ze znehodnocení těchto aktiv, uzná spoluprovodovatel svůj podíl na těchto ztrátách.

Datum účinnosti, přechodná ustanovení a zrušení jiných IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 10, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, IAS 27 (ve znění novely z roku 2011) a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).
- C1A Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byly změněny odstavce C2–C5, C7–C10 a C12 a vloženy nové odstavce C1B a C13A–C13B. Účetní jednotka použije tyto změny na roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 11 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.
- C1AA *Účtování o akvizici účasti na společných činnostech* (Změny IFRS 11), vydané v květnu 2014, mění nadpis následující po odstavci B33 a vkládá odstavce 21A, B33A–B33D a C14A spolu s příslušnými nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně na roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.
- C1AB Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl vložen nový odstavec B33CA. Účetní jednotka použije tyto změny na transakce, jimiž získá spoluovládání, na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.

Přechodná ustanovení

- C1B Bez ohledu na požadavky odstavce 28 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* platí, že při prvním použití tohoto IFRS musí účetní jednotka prezentovat kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pouze za roční období bezprostředně předcházející prvnímu ročnímu období, na něž je použit IFRS 11 (dále jen „bezprostředně předcházející období“). Účetní jednotka může také zveřejnit tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnávací období, ale není povinna tak učinit.

Společné podniky — přechod od poměrné konsolidace k ekvivalenční metodě

- C2 Při přechodu od metody poměrné konsolidace k ekvivalenční metodě uzná účetní jednotka svou investici do společného podniku k začátku bezprostředně předcházejícího období. Tato počáteční investice se ocení jako souhrn účetních hodnot aktiv a závazků, u nichž předtím účetní jednotka použila poměrnou konsolidaci, včetně případného goodwillu vzniklého z akvizice. Pokud goodwill předtím patřil širší peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek, účetní jednotka přidělí goodwill společnému podniku na základě relativních účetních hodnot společného podniku a peněžotvorné jednotky nebo skupiny peněžotvorných jednotek, ke kterým patřil.
- C3 Počáteční zůstatek investice stanovený v souladu s odstavcem C2 se při prvotním uznání považuje za domnělé pořizovací náklady investice. Účetní jednotka použije odstavce 40–43 IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) na počáteční zůstatek investice, aby posoudila, zda došlo ke znehodnocení investice, a případnou ztrátu ze znehodnocení jako opravu nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období. Výjimka z prvotního uznání v odstavcích 15 a 24 IAS 12 *Daně ze zisku* se nepoužije, pokud účetní jednotka uzná investici do společného podniku jako důsledek použití přechodných ustanovení pro společné podniky, které předtím byly konsolidovány poměrně.
- C4 Pokud jsou výsledkem souhrnu všech dříve poměrně konsolidovaných aktiv a závazků záporná čistá aktiva, posoudí účetní jednotka, zda má právní nebo mimosmluvní závazky v souvislosti s těmito zápornými čistými aktivy, a pokud ano, uzná účetní jednotka odpovídající závazek. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že nemá právní ani mimosmluvní závazky v souvislosti se zápornými čistými aktivy, neuzná odpovídající závazek, ale opraví nerozdělený zisk na začátku bezprostředně předcházejícího období. Účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost zároveň s kumulovaným neuznaným podílem na ztrátách svých společných podniků k začátku bezprostředně předcházejícího období a k datu prvního použití tohoto IFRS.
- C5 Účetní jednotka zveřejní rozčlenění aktiv a závazků, které byly shrnuty do jedné položky zůstatku investice k začátku bezprostředně předcházejícího období. Toto zveřejnění se sestaví souhrnně za všechny společné podniky, na které účetní jednotka použije požadavky přechodných ustanovení v odstavcích C2–C6.
- C6 Po prvotním uznání bude účetní jednotka vykazovat své investice do společného podniku ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

Společné činnosti — přechod od ekvivalenční metody k účtování o aktivech a závazcích

- C7 Při přechodu z ekvivalenční metody na účtování o aktivech a závazcích v souvislosti s podílem na společných činnostech (na společném provozu) účetní jednotka na začátku bezprostředně předcházejícího období vyjme investici, o které předtím účtovala za použití ekvivalenční metody, a jakékoli další položky, jež tvořily součást čisté investice účetní jednotky v daném ujednání v souladu s odstavcem 38 IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), a uzná svůj podíl na každém z aktiv a závazků v souvislosti se svým podílem na společné činnosti, včetně případného goodwillu, který mohl tvořit součást účetní hodnoty investice.
- C8 Účetní jednotka určí svůj podíl na aktivech a závazcích v souvislosti se společnými činnostmi na základě svých práv a povinností v poměru stanoveném v souladu se smluvním ujednáním. Účetní jednotka ocení počáteční účetní hodnoty aktiv a závazků jejich vyčleněním z účetní hodnoty investice na začátku bezprostředně předcházejícího období na základě informací, které účetní jednotka použila při uplatňování ekvivalenční metody.
- C9 Při rozdílu mezi investicí, o které se předtím účtovalo ekvivalenční metodou, spolu s dalšími položkami, jež tvořily součást čisté investice účetní jednotky v ujednání v souladu s odstavcem 38 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), a čistou hodnotou aktiv a závazků včetně goodwillu, se postupuje takto:
- a) započítá se rozdíl oproti jakémukoli goodwillu týkajícímu se investice a zbylý rozdíl se opraví do nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období, pokud čistá hodnota uznaných aktiv a závazků, včetně goodwillu, je vyšší než investice (a jakékoli jiné položky, které tvořily součást čisté investice účetní jednotky), jež nebyla uznána;
 - b) opraví se rozdíl do nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období, pokud čistá hodnota uznaných aktiv a závazků, včetně goodwillu, je nižší než investice (a jakékoli jiné položky, které tvořily součást čisté investice účetní jednotky), jež nebyla uznána.
- C10 Účetní jednotka, která přechází z ekvivalenční metody na účtování o aktivech a závazcích, předloží sesouhlasení mezi vyňatou investicí a uznanými aktivy a závazky, spolu s případným zbývajícím rozdílem opraveným do nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období.
- C11 Výjimka při prvotním uznání v odstavcích 15 a 24 IAS 12 se nepoužije, pokud účetní jednotka uzná aktiva a závazky týkající se její účasti na společné činnosti.

Přechodná ustanovení v samostatné účetní závěrce účetní jednotky

- C12 Účetní jednotka, která dříve v souladu s odstavcem 10 IAS 27 ve své samostatné účetní závěrce účtovala o svém podíle na společných činnostech jako o investici v pořizovacích nákladech nebo v souladu s IFRS 9, postupuje takto:
- a) vyjme investici a uzná aktiva a závazky v souvislosti se svým podílem na společných činnostech v částkách stanovených v souladu s odstavci C7–C9;
 - b) poskytne sesouhlasení mezi vyňatou investicí a uznanými aktivy a závazky, spolu s případným zbývajícím rozdílem opraveným o nerozdělené zisky na začátku prezentovaného bezprostředně předcházejícího období.
- C13 Výjimka při prvotním uznání dle odstavců 15 a 24 IAS 12 se nepoužije, pokud účetní jednotka uzná aktiva a závazky týkající se její účasti na společné činnosti ve své samostatné účetní závěrce v důsledku použití požadavků přechodných ustanovení u společných činností podle odstavce C12.

Odkazy na „bezprostředně předcházející období“

- C13A Bez ohledu na odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích C2–C12 může účetní jednotka také prezentovat upravené srovnávací informace za dřívější vykázaná období, avšak není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka prezentuje upravené srovnávací informace za dřívější vykázaná období, veškeré odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích C2–C12 se považují za odkazy na „nejdřívější prezentované upravené srovnávací období“.
- C13B Pokud účetní jednotka prezentuje neupravené srovnávací informace za dřívější období, jasně označí informace, které nebyly upraveny, uvede, že byly vypracovány na jiném základě, a tento základ vysvětlí.

Odkazy na IFRS 9

- C14 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

Účtování o akvizici účastí na společných činnostech

- C14A *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11), vydané v květnu 2014, mění nadpis následující po odstavci B33 a vkládá odstavce 21A, B33A–B33D a C1AA spolu s příslušnými nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně v případě akvizice účastí na společných činnostech, které představují podniky ve smyslu IFRS 3, jestliže se tyto akvizice uskuteční od počátku

prvního období, v němž účetní jednotka tyto změny použije. Částky uznané v případě akvizic účastí na společných činnostech, které se uskuteční v dřívějších obdobích, se tedy neupravují.

UKONČENÍ PLATNOSTI DALŠÍCH IFRS

C15 Tento IFRS nahrazuje následující IFRS:

- a) IAS 31 *Účasti ve společném podnikání* a
- b) SIC-13 *Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků*.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 12

Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách

CÍL

- 1 Cílem tohoto IFRS je vyžadovat od účetní jednotky zveřejnění informací, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit:

- a) povahu jejích podílů v jiných účetních jednotkách a rizika s tím spojená a
- b) dopady těchto podílů na její finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

Splnění cíle

- 2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 účetní jednotka zveřejní:
- a) podstatné úsudky a předpoklady, které učinila při určování:
 - i) povahy svého podílu v jiné účetní jednotce nebo ujednání;
 - ii) typu společného ujednání, ve kterém má podíl (odstavce 7–9);
 - iii) zda splňuje definici investiční jednotky, pokud je to relevantní (odstavec 9A), a
 - b) informace o svých podílech v:
 - i) dceřiných podnicích (odstavce 10–19);
 - ii) společných ujednáních a přidružených podnicích (odstavce 20–23) a
 - iii) *strukturovaných jednotkách*, které tato účetní jednotka neovládá (nekonsolidované strukturované jednotky) (odstavce 24–31).
- 3 Jestliže zveřejnění podle tohoto IFRS společně se zveřejněními podle dalších IFRS nesplňují cíl uvedený v odstavci 1, zveřejní účetní jednotka veškeré další potřebné informace, aby byl tento cíl naplněn.
- 4 Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z požadavků tohoto IFRS. Seskupí a rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nepodstatných podrobností, nebo seskupením položek s různými rysy (viz odstavce B2–B6).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 5 Tento IFRS použije účetní jednotka s podílem v:
- a) dceřiných podnicích;
 - b) společných ujednáních (tj. společné činnosti nebo společné podniky);
 - c) přidružených podnicích;
 - d) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- 5A S výjimkou případů popsaných v odstavci B17 se požadavky tohoto IFRS použijí na podíly účetní jednotky uvedené ve výčtu v odstavci 5, které jsou klasifikovány (nebo zahrnuty do vyřazované skupiny, která je klasifikována) jako držené k prodeji nebo jako ukončované činnosti v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.
- 6 Předmětem tohoto IFRS nejsou:
- a) plány požitků po skončení pracovního poměru nebo jiné dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;
 - b) samostatná účetní závěrka účetní jednotky, na niž se vztahuje IAS 27 *Samostatná účetní závěrka*. Avšak:
 - i) pokud má účetní jednotka podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách a sestavuje samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku, bude se při sestavení této samostatné účetní závěrky řídit požadavky v odstavcích 24–31;
 - ii) účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku, v níž jsou veškeré dceřiné společnosti oceněny reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 31 IFRS 10, prezentuje zveřejňované informace týkající se investičních jednotek požadované tímto IFRS;
 - c) podíl držený účetní jednotkou, která se účastní společného ujednání, ale nespoluovládá je, pokud taková účast neposkytuje podstatný vliv na dané ujednání nebo nepředstavuje účast ve strukturované jednotce;
 - d) podíl v jiné účetní jednotce, který je účtován v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*. Účetní jednotka však použije tento IFRS:

i) když se jedná o účast v přidruženém nebo společném podniku, která se v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* oceňuje reálnou hodnotou vykazovanou do hospodářského výsledku, nebo

ii) když se jedná o účast v nekonsolidované strukturované jednotce.

PODSTATNÉ ÚSUDKY A PŘEDPOKLADY

7 Účetní jednotka zveřejní informace o podstatných úsudcích a předpokladech, které učinila (a změny těchto úsudků a předpokladů) které učinila při určování:

a) skutečnosti, že ovládá jinou účetní jednotku, tj. jednotku, do níž bylo investováno, popisovanou v odstavcích 5 a 6 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*;

b) skutečnosti, že spoluovládá určité ujednání nebo má podstatný vliv na jinou účetní jednotku, a

c) typu společného ujednání (tj. společná činnost nebo společný podnik), pokud je toto společné ujednání strukturované formou samostatného subjektu.

8 Podstatné úsudky a předpoklady zveřejněné v souladu s odstavcem 7 zahrnují podstatné úsudky a předpoklady, které účetní jednotka učinila, pokud se skutečnosti a okolnosti změnily takovým způsobem, že během účetního období dojde ke změně závěru, zda ovládá, spoluovládá nebo má podstatný vliv.

9 K naplnění požadavků odstavce 7 je účetní jednotka povinna zveřejnit například podstatné úsudky a předpoklady, které učinila při určování skutečnosti, že:

a) neovládá jinou účetní jednotku, přestože drží nadpoloviční většinu hlasovacích práv této účetní jednotky;

b) ovládá jinou účetní jednotku, přestože drží méně než polovinu hlasovacích práv této účetní jednotky;

c) je zmocněncem nebo zmocnitelem (viz odstavce B58–B72 IFRS 10);

d) nemá podstatný vliv, přestože drží 20 % nebo více procent hlasovacích práv jiné účetní jednotky;

e) má podstatný vliv, přestože drží méně než 20 % hlasovacích práv jiné účetní jednotky.

Statut investiční jednotky

9A Když mateřský podnik určí, že je investiční jednotkou v souladu s odstavcem 27 IFRS 10, je investiční jednotka povinna zveřejnit informace o podstatných úsudcích a předpokladech, které provedla při určování, zda je investiční jednotkou. Pokud investiční jednotka postrádá jeden nebo více typických znaků investiční jednotky (viz odstavec 28 IFRS 10), musí zveřejnit své důvody pro závěr, že je i přesto investiční jednotkou.

9B Když se účetní jednotka stane nebo přestane být investiční jednotkou, musí zveřejnit změnu statutu investiční jednotky a důvody této změny. Kromě toho musí účetní jednotka, která se stane investiční jednotkou, zveřejnit vliv této změny statutu na účetní závěrku za vykazované období včetně:

a) celkové reálné hodnoty ke dni změny statutu dceřiných společností, které přestaly být konsolidovány;

b) případného celkového zisku nebo ztráty vypočtených v souladu s odstavcem B101 IFRS 10 a

c) řádky nebo řádků hospodářského výsledku, na kterých je uznáván zisk nebo ztráta (pokud nejsou vykazovány samostatně).

PODÍLY V DCEŘINÝCH PODNICÍCH

10 Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, na jejichž základě mohou uživatelé její konsolidované účetní závěrky

a) pochopit:

i) strukturu skupiny a

ii) účast kontrolujících vlastníků na činnostech skupiny a peněžních tocích (odstavec 12) a

b) vyhodnotit:

i) povahu a rozsah podstatného omezení její schopnosti přístupu a užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny (odstavec 13);

ii) povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v konsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 14–17);

iii) dopady změn jejího vlastnického podílu v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí ovládnutí (odstavec 18), a

iv) dopady pozbytí ovládnutí dceřiného podniku během vykazovaného období (odstavec 19).

- 11 Pokud se účetní závěrka dceřiného podniku použita pro sestavení konsolidované účetní závěrky sestavuje k určitému datu nebo za určité období, které se liší od data či období konsolidované účetní závěrky (viz odstavce B92 a B93 IFRS 10), účetní jednotka zveřejní:

- a) datum konce účetního období účetní závěrky daného dceřiného podniku a
- b) důvod použití jiného data nebo období.

Účast kontrolujících vlastníků na činnostech skupiny a peněžních tocích

- 12 Účetní jednotka u každého dceřiného podniku, který má nekontrolní podíl který je významný pro tuto vykazující jednotku, zveřejní:

- a) název dceřiného podniku;
- b) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, pokud se liší od hlavního místa podnikání) dceřiného podniku;
- c) výši vlastnických podílů kontrolujících vlastníků;
- d) podíl kontrolujících vlastníků na hlasovacích právech, pokud je odlišný od podílu vlastnických práv;
- e) hospodářský výsledek alokovaný kontrolujícím vlastníkům dceřiného podniku za vykazované období;
- f) kumulované nekontrolní podíly v dceřiném podniku na konci účetního období;
- g) úhrnné účetní informace o dceřiném podniku (viz odstavec B10).

Povaha a rozsah podstatných omezení

- 13 Účetní jednotka zveřejní:

- a) podstatná omezení (např. zákonná, smluvní a regulační omezení) její schopnosti přístupu nebo užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny, jako jsou:
 - i) ta, která omezují schopnost mateřského podniku nebo jeho dceřiného podniku poskytovat hotovost nebo jiná aktiva jiným účetním jednotkám skupiny (nebo je od těchto účetních jednotek získávat);
 - ii) záruky nebo další požadavky, které mohou omezovat vyplácení dividend a dalšího kapitálu, nebo poskytování či splacení úvěrů a záloh jiným účetním jednotkám v rámci skupiny (nebo je od těchto účetních jednotek získávat);
- b) povahu a rozsah, v jakém mohou ochranná práva kontrolujících vlastníků podstatně omezit schopnost účetní jednotky v přístupu nebo užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny (například, když je mateřský podnik povinen vypořádat závazky dceřiného podniku před vypořádáním vlastních závazků, nebo je buď k přístupu k aktivům, nebo k vypořádání závazků dceřiného podniku zapotřebí souhlasu kontrolujících vlastníků);
- c) účetní hodnoty aktiv a závazků, na něž se tato omezení vztahují, v konsolidované účetní závěrce.

Povaha rizik souvisejících s podílem účetní jednotky v konsolidovaných strukturovaných jednotkách

- 14 Účetní jednotka zveřejní podmínky veškerých smluvních ujednání, na jejichž základě by mateřský podnik nebo jeho dceřiné podniky byly povinny poskytnout finanční podporu konsolidované strukturované jednotce, včetně událostí nebo okolností, které by mohly vykazující jednotce způsobit ztrátu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinností nákupu aktiv strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory).
- 15 Jestliže během účetního období poskytl mateřský podnik nebo jakýkoli z jeho dceřiných podniků konsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by k tomu byl smluvně vázán (např. formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), účetní jednotka zveřejní:
- a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy mateřský podnik nebo jeho dceřiný podnik strukturované jednotce pomohly při získávání finanční podpory, a
 - b) důvody poskytnutí této podpory.
- 16 Jestliže během účetního období poskytl mateřský podnik nebo jakýkoli z jeho dceřiných podniků dříve nekonsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by k tomu byl smluvně vázán, a na základě tohoto poskytnutí podpory účetní jednotka dosáhla ovládnutí nad strukturovanou jednotkou, účetní jednotka zveřejní vysvětlení relevantních faktorů, na jejichž základě k tomuto rozhodnutí dospěla.
- 17 Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu konsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat.

Důsledky změn vlastnického podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí ovládnutí

- 18 Účetní jednotka předloží přehled zobrazující dopady změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nemají za následek pozbytí ovládnutí, vliv na vlastní kapitál připadající na vlastníky mateřského podniku.

Dopady pozbytí ovládnutí nad dceřiným podnikem během vykazovaného období

- 19 Účetní jednotka zveřejní případný zisk nebo ztrátu vypočtené podle odstavce 25 IFRS 10 a:
- a) část tohoto zisku nebo ztráty přiřaditelnou k ocenění reálnou hodnotou jakékoli investice ponechané v bývalém dceřiném podniku k datu pozbytí ovládnutí a
 - b) řádek nebo řádky hospodářského výsledku, na kterých je uznáván zisk nebo ztráta (pokud nejsou vykazovány samostatně).

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH DCEŘINÝCH SPOLEČNOSTECH (INVESTIČNÍ JEDNOTKY)

- 19A Investiční jednotka, která je v souladu s IFRS 10 povinna uplatnit výjimku z konsolidace a místo toho účtovat o své investici v dceřiné společnosti v reálné hodnotě vykázané do hospodářského výsledku, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 19B Pro každou nekonsolidovanou dceřinou společnost je investiční jednotka povinna zveřejnit:
- a) název dceřiné společnosti;
 - b) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, jestliže se liší od hlavního místa podnikání) dceřiné společnosti, a
 - c) výši vlastnického podílu drženého investiční jednotkou, a pokud se liší, držený podíl na hlasovacích právech.
- 19C Pokud je investiční jednotka mateřským podnikem jiné investiční jednotky, musí tento mateřský podnik zveřejňovat rovněž skutečnosti uvedené v odst. 19B písm. a)–c) u investic, které jsou ovládnuty jeho dceřinou investiční jednotkou. Toto zveřejnění může být provedeno zahrnutím účetní závěrky dceřiné společnosti (nebo dceřiných společností), která obsahuje výše uvedené informace, do účetní závěrky mateřského podniku.
- 19D Investiční jednotka zveřejní:
- a) povahu a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti nekonsolidované dceřiné společnosti (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo smluvních ujednání) převádět prostředky na investiční jednotku formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček poskytnutých nekonsolidované dceřiné společnosti investiční jednotkou a
 - b) veškeré stávající závazky nebo záměry poskytovat finanční nebo jinou podporu nekonsolidované dceřiné společnosti včetně příslibů nebo záměrů pomoci dceřiné společnosti při získávání finanční podpory.
- 19E Pokud investiční jednotka nebo kterákoli její dceřiná společnost během vykazovaného období poskytla finanční nebo jinou podporu nekonsolidované dceřiné společnosti, aniž by ji k tomu zavazovala smluvní povinnost (např. nákup aktiv nebo nástrojů vydaných dceřinou společností nebo pomoc dceřiné společnosti při získávání finanční podpory), je účetní jednotka povinna zveřejnit:
- a) druh a výši podpory poskytnuté jednotlivým nekonsolidovaným dceřiným společenstvem a
 - b) důvody poskytnutí této podpory.
- 19F Investiční jednotka zveřejní podmínky veškerých smluvních ujednání, na jejichž základě by účetní jednotka nebo její nekonsolidovaná dceřiná společnost byly povinny poskytnout finanční podporu nekonsolidované, ovládané, strukturované účetní jednotce včetně událostí nebo okolností, které by mohly vykazující účetní jednotce způsobit ztrátu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinnostmi nákupu aktiv strukturované účetní jednotky nebo poskytnutí finanční podpory).
- 19G Jestliže během účetního období poskytla investiční jednotka nebo kterákoli její nekonsolidovaná dceřiná společnost finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované účetní jednotce, kterou investiční jednotka neovládala, aniž by k tomu byla smluvně vázána, a pokud toto poskytnutí podpory vyústilo ve stav, kdy investiční jednotka tuto strukturovanou účetní jednotku ovládá, je investiční jednotka povinna zveřejnit vysvětlení faktorů relevantních pro rozhodnutí o poskytnutí této podpory.

PODÍLY VE SPOLEČNÝCH UJEDNÁNÍCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNICÍCH

- 20 Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit:

- a) povahu, rozsah a finanční důsledky jejich podílů ve společných ujednáních a přidružených podnicích, včetně povahy a důsledků jejich smluvních vztahů s dalšími investory, kteří společná ujednání a přidružené podniky spoluovládají nebo na ně mají podstatný vliv (odstavce 21 a 22), a
- b) povahu a změny rizik souvisejících s jejími podíly ve společných a přidružených podnicích (odstavec 23).

Povaha, rozsah a finanční důsledky podílů účetní jednotky ve společných ujednáních a přidružených podnicích

21 Účetní jednotka zveřejní:

- a) pro každé společné ujednání a přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný:
 - i) název společného ujednání nebo přidruženého podniku;
 - ii) povahu vztahu účetní jednotky se společným ujednáním nebo přidruženým podnikem (např. popsáním povahy činnosti společného ujednání nebo přidruženého podniku a uvedením, jestli jsou pro činnosti účetní jednotky strategické);
 - iii) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, přichází-li v úvahu a pokud se liší od hlavního místa podnikání) společného ujednání nebo přidruženého podniku;
 - iv) výši vlastnického nebo účastnického podílu účetní jednotky a v případě, že se liší, také podíl na hlasovacích právech (připadá-li v úvahu);
- b) pro každý společný a přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný:
 - i) zda je investice do společného nebo přidruženého podniku oceněna ekvivalenční metodou nebo reálnou hodnotou;
 - ii) úhrnné účetní informace o společném nebo přidruženém podniku podle odstavce B12 a B13;
 - iii) pokud je společný nebo přidružený podnik účtován ekvivalenční metodou, účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu svých investic ve společném nebo přidruženém podniku, pokud existuje kotovaná tržní cena investice;
- c) finanční informace podle odstavce B16, které se týkají investic účetní jednotky do společného nebo přidruženého podniku, které nejsou samostatně významné:
 - i) souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné společné podniky a, odděleně;
 - ii) souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné přidružené podniky.

21A Investiční jednotka nemusí poskytovat zveřejnění požadovaná v odst. 21 písm. b) až c).

22 Účetní jednotka dále zveřejní:

- a) povahu a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti společných či přidružených podniků převádět prostředky investorovi formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo smluvních ujednání mezi investory, kteří společný nebo přidružený podnik spoluovládají nebo na něj mají podstatný vliv);
- b) když je účetní závěrka společného nebo přidruženého podniku použita při uplatnění ekvivalenční metody zpracována k datu nebo za období, které se liší od data nebo období účetní závěrky účetní jednotky:
 - i) datum konce účetního období účetní závěrky daného společného nebo přidruženého podniku a
 - ii) důvod použití jiného data nebo období;
- c) neuznaný podíl na ztrátách společného nebo přidruženého podniku jak za vykazované období, tak kumulativně, pokud účetní jednotka přestala uznávat svůj podíl na ztrátách společného nebo přidruženého podniku při uplatnění ekvivalenční metody.

Rizika spojená s podíly účetní jednotky ve společných a přidružených podnicích

23 Účetní jednotka zveřejní:

- a) závazky, které má v souvislosti se společnými podniky, odděleně od výše dalších závazků podle odstavců B18–B20;
- b) v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá, podmíněné závazky, které účetní jednotce vznikly ve vztahu k jejím podílům ve společných nebo přidružených podnicích (včetně jejího podílu na podmíněných závazcích, které jí vznikly společně s dalšími investory, kteří společné nebo přidružené podniky spoluovládají nebo na ně mají podstatný vliv), a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků.

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH STRUKTUROVANÝCH JEDNOTKÁCH

- 24 **Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky:**
- a) **pochopit povahu a rozsah její účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 26–28) a**
 - b) **posoudit povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 29–31).**

25 Informace požadované podle odst. 24 písm. b) zahrnují informace o míře rizika účetní jednotky v důsledku její angažovanosti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách v předchozích obdobích (např. garantování strukturované jednotky), a to i v případě, že účetní jednotka k rozvahovému dni již není se strukturovanou jednotkou v žádném smluvním vztahu.

25A Investiční jednotka nemusí poskytovat zveřejnění požadovaná v odstavci 24 pro nekonsolidovanou strukturovanou účetní jednotku, kterou ovládá a pro kterou poskytuje zveřejnění požadovaná v odstavcích 19A–19G.

Povaha podílů

26 Účetní jednotka zveřejní kvalitativní a kvantitativní informace o svých podílech v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně, neomezující se však pouze na, povahy, účelu, velikosti a činností strukturované jednotky a způsobu jejího financování.

27 Jestliže účetní jednotka sponzorovala nekonsolidovanou strukturovanou jednotku, o které neposkytla informace požadované podle odstavce 29 (např. protože v této účetní jednotce nemá k rozvahovému dni žádný podíl), je povinna zveřejnit:

- a) způsob určení, které strukturované jednotky sponzorovala;
- b) *výnos z těchto strukturovaných jednotek* za vykazované období, včetně popisu typu prezentovaných druhů výnosů, a
- c) účetní hodnotu (v okamžiku převodu) všech aktiv převedených na tyto strukturované jednotky během vykazovaného období.

28 Účetní jednotka uvede informace podle odst. 27 písm. b) a c) ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, a zařadí své sponzorské aktivity do relevantních kategorií (viz odstavce B2–B6).

Povaha rizik

29 Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, souhrn:

- a) účetních hodnot aktiv a závazků uznaných v její účetní závěrce, které souvisejí s jejími podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách;
- b) řádků ve výkazu o finanční pozici, na kterých jsou tato aktiva a závazky uznány;
- c) částky, která nejlépe reprezentuje maximální míru vystavení účetní jednotky riziku ztráty z jejích podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně způsobu určení maximální míry vystavení riziku ztráty. Pokud účetní jednotka není schopna maximální míru rizika ztráty ze svých podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách vyčíslit, zveřejní tuto skutečnost společně s důvody;
- d) porovnání účetních hodnot aktiv a závazků účetní jednotky, které se vztahují k jejím podílům v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, s maximální mírou vystavení účetní jednotky riziku ztráty z těchto jednotek.

30 Jestliže účetní jednotka během vykazovaného období poskytla nekonsolidované strukturované jednotce, ve které dříve měla nebo v současné době má podíl, finanční nebo jinou podporu (například formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), aniž by k tomu byla smluvně vázaná, zveřejní:

- a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy účetní jednotka strukturované jednotce pomohla při získávání finanční podpory, a
- b) důvody poskytnutí této podpory.

31 Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat.

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

výnos ze strukturované jednotky	Pro účely tohoto IFRS výnos ze strukturované jednotky mimo jiné zahrnuje opakované nebo jednorázové poplatky, úroky, dividendy, zisky nebo ztráty z přecenění nebo vynětí podílů ve strukturovaných jednotkách a zisky nebo ztráty z převodu aktiv a závazků na strukturovanou jednotku.
podíl v jiné účetní jednotce	Pro účely tohoto IFRS se podílem v jiné účetní jednotce rozumí smluvní nebo mimosmluvní vztah, na jehož základě je účetní jednotka vystavena variabilitě výnosů plynoucích z výkonnosti druhé účetní jednotky. Podíl v jiné účetní jednotce je možné mimo jiné prokázat prostřednictvím držených kapitálových nebo dluhových nástrojů i dalšími formami angažovanosti, jako je například financování, podpora likvidity, úvěrové posílení a záruky. Zahrnuje prostředky, jejichž pomocí účetní jednotka ovládá nebo spoluovládá jinou účetní jednotku nebo na ni má podstatný vliv. Účetní jednotka nemusí nutně mít podíl v jiné účetní jednotce výhradně na základě typického vztahu zákazník – dodavatel. Další informace o podílech v jiných účetních jednotkách jsou uvedené v odstavcích B7–B9. Variabilitu výnosů vysvětlují odstavce B55–B57 IFRS 10.
strukturovaná jednotka	Účetní jednotka vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou účetní jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím smluvních ujednání. Další informace o strukturovaných jednotkách jsou uvedené v odstavcích B22–B24.

V IAS 27 (ve znění z roku 2011), IAS 28 (ve znění z roku 2011), IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání* jsou definovány následující pojmy, které jsou užívány v tomto IFRS ve významu uvedeném ve výše zmíněných IFRS:

- přidružený podnik,
- konsolidovaná účetní závěrka,
- ovládání účetní jednotky,
- ekvivalenční metoda,
- skupina,
- investiční jednotka,
- společné ujednání,
- spoluovládání,
- společná činnost,
- společný podnik,
- nekontrolující vlastník, nekontrolní podíl,
- mateřský podnik,
- ochranná práva,
- relevantní (důležité) činnosti,
- samostatná účetní závěrka,
- samostatný subjekt,
- podstatný vliv,
- dceřiný podnik.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 1–31 a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

- B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, při použití IFRS 12 je potřeba posoudit veškeré související skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

SHRNUTÍ (ODSTAVEC 4)

- B2 Účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla informačním potřebám uživatelů, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak údaje seskupí. Je nezbytné nalézt přiměřený kompromis mezi zatížením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace.
- B3 Účetní jednotka může seskupit zveřejnění požadovaná tímto IFRS v případě podílů v podobných účetních jednotkách za předpokladu, že je seskupení konzistentní s cílem zveřejňování a požadavkem odstavce B4 a nezastírá poskytnuté informace. Účetní jednotka zveřejní způsob seskupení podílů v podobných účetních jednotkách.
- B4 Účetní jednotka předloží informace samostatně pro podíly v:
- a) dceřiných podnicích;
 - b) společném podniku;
 - c) společných činnostech;
 - d) přidružených podnicích a
 - e) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- B5 Při rozhodování ohledně seskupování informací účetní jednotka zváží kvantitativní a kvalitativní informace týkající se různých charakteristik rizik a návratnosti každé účetní jednotky, kterou zamýšlí do seskupení zahrnout, a významnost každé takové účetní jednotky pro vykazující jednotku. Účetní jednotka vykazuje zveřejňované údaje způsobem, který uživatelům účetní závěrky srozumitelně vysvětluje povahu a rozsah jejich podílů v těchto jiných účetních jednotkách.
- B6 Příklady úrovně seskupování v rámci tříd účetních jednotek uvedených v odstavci B4, které by mohly být vhodné, jsou tyto:
- a) povaha aktivit (např. jednotka zabývající se výzkumem a vývojem, jednotka zabývající se sekuritizací revolvingových úvěrů čerpaných prostřednictvím kreditních karet);
 - b) klasifikace odvětví;
 - c) geografie (např. stát nebo region).

PODÍLY V JINÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTKÁCH

- B7 Podílem v jiné účetní jednotce se rozumí smluvní nebo mimosmluvní vztah, na jehož základě je vykazující jednotka vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti druhé účetní jednotky. Vykazující jednotce může při posuzování skutečnosti, jestli má v druhé účetní jednotce podíl, a zda je tudíž povinna zveřejnit informace požadované v tomto IFRS, pomoci, vezme-li v úvahu účel a formu druhé účetní jednotky. Při tomto posouzení rovněž vezme v úvahu rizika, která má druhá účetní jednotka účelově vytvářet, a rizika, která má tato jednotka účelově přenášet na vykazující jednotku a další strany.
- B8 Vykazující jednotka je vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti jiné jednotky na základě držení určitých nástrojů (jako jsou kapitálové nebo dluhové nástroje vydané touto druhou účetní jednotkou) nebo se jednotka angažuje způsobem, který variabilitu absorbuje. Předpokládáme například, že strukturovaná jednotka vlastní úvěrové portfolio. Tato strukturovaná jednotka získá od jiné jednotky (vykazující jednotky) swap úvěrového selhání za účelem ochrany před nesplacením splátek úroků a jistiny úvěrů. Vykazující jednotka se angažuje způsobem, na jehož základě je vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti strukturované jednotky, protože swap úvěrového selhání variabilitu výnosů strukturované jednotky absorbuje.
- B9 Některé nástroje jsou určeny pro přenos rizika z vykazující jednotky na jinou jednotku. Takové nástroje vytvářejí variabilitu výnosů druhé jednotky, ale obvykle vykazující jednotku nevystavují variabilitě výnosů z výkonnosti této druhé jednotky. Předpokládáme například, že strukturovaná jednotka byla založena za účelem poskytování investičních příležitostí investorům, kteří chtějí převzít úvěrová rizika jednotky Z (jednotka Z není spřízněna s žádnou stranou, která se ujednání účastní). Strukturovaná jednotka získá finance vydáním smének těmto investorům, které jsou spjaté s úvěrovým rizikem jednotky

Z (úvěrové dluhopisy), a tyto příjmy investuje do portfolia bezrizikových finančních aktiv. Strukturovaná jednotka je vystavena úvěrovému riziku jednotky Z na základě uzavření swapu úvěrového selhání se swapovou protistranou. Swap úvěrového selhání přenesení za poplatek hrazený swapovou protistranou úvěrové riziko jednotky Z na strukturovanou jednotku. Investoři strukturované jednotky získají vyšší výnos, který zohlední jak výnos strukturované jednotky z portfolia aktiv, tak poplatek za swap úvěrového selhání. Swapová protistrana se neangažuje ve strukturované jednotce způsobem, který by ji vystavoval variabilitě výnosů z výkonnosti strukturované jednotky, jelikož swap úvěrového selhání variabilitu přenáší na strukturovanou jednotku, místo aby absorboval variabilitu strukturované jednotky.

ÚHRNNÉ ÚČETNÍ INFORMACE O DCEŘINÝCH, SPOLEČNÝCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNICÍCH (ODSTAVCE 12 A 21)

- B10** Pro každý dceřiný podnik, který má nekontrolující vlastníky významné pro vykazující jednotku, tato jednotka zveřejní:
- a) dividendy vyplacené nekontrolujícím vlastníkům;
 - b) úhrnné účetní informace týkající se aktiv, závazků, hospodářského výsledku a peněžních toků dceřiného podniku, na jejichž základě mohou uživatelé pochopit podíl nekontrolujících vlastníků na aktivitách a peněžních tocích skupiny. Tyto informace mohou mimo jiné zahrnovat například krátkodobá aktiva, dlouhodobá aktiva, krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky, výnosy, hospodářský výsledek a úplný výsledek celkem.
- B11** Úhrnné účetní informace požadované podle odst. B10 písm. b) jsou částky před vyloučením transakcí mezi účetními jednotkami.
- B12** Pro každý společný nebo přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný, účetní jednotka zveřejní:
- a) dividendy přijaté ze společného nebo přidruženého podniku;
 - b) úhrnné účetní informace za společný nebo přidružený podnik (viz odstavce B14 a B15) zahrnující, ale neomezuující se nutně na:
 - i) krátkodobá aktiva;
 - ii) dlouhodobá aktiva;
 - iii) krátkodobé závazky;
 - iv) dlouhodobé závazky;
 - v) výnosy;
 - vi) hospodářský výsledek z pokračujících činností;
 - vii) hospodářský výsledek z ukončovaných činností po zdanění;
 - viii) ostatní úplný výsledek;
 - ix) úplný výsledek celkem.
- B13** Kromě úhrnných účetních informací požadovaných podle odstavce B12 vykazující jednotka zveřejní za každý společný podnik, který je pro ni významný, výši:
- a) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů uvedených v odst. B12 písm. b) bodu i);
 - b) krátkodobých finančních závazků (vyjma obchodních a jiných závazků a rezerv) podle odst. B12 písm. b) bodu iii);
 - c) dlouhodobých finančních závazků (vyjma obchodních a jiných závazků a rezerv) podle odst. B12 písm. b) bodu iv);
 - d) odpisů hmotných aktiv a odpisy nehmotných aktiv;
 - e) úrokových výnosů;
 - f) úrokových nákladů;
 - g) daňových nákladů nebo výnosů.
- B14** Úhrnné účetní informace předložené v souladu s odstavci B12 a B13 jsou částky uvedené v účetní závěrce společného nebo přidruženého podniku sestavené podle IFRS (a nikoli podíl účetní jednotky z těchto částek). Pokud účetní jednotka vykazuje podíl na společném nebo přidruženém podniku za použití ekvivalenční metody:
- a) částky uvedené v účetní závěrce společného nebo přidruženého podniku sestavené podle IFRS se upraví tak, aby zohlednily úpravy, které účetní jednotka provedla při použití ekvivalenční metody, například úpravy reálné hodnoty provedené v okamžiku akvizice a úpravy z důvodu rozdílů v účetních pravidlech;

- b) účetní jednotka poskytne sesouhlasení předložených úhrnných účetních informací s účetní hodnotou svého podílu ve společném nebo přidruženém podniku.
- B15 Účetní jednotka může předložit úhrnné účetní informace požadované podle odstavce B12 a B13 na základě účetní závěrky společného nebo přidruženého podniku, pokud:
- a) účetní jednotka oceňuje svůj podíl ve společném nebo přidruženém podniku jeho reálnou hodnotou podle IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) a
 - b) společný nebo přidružený podnik nesestavuje účetní závěrku podle IFRS a takové sestavení by bylo neproveditelné nebo by si vyžádalo nepřiměřené náklady.
- V takovém případě účetní jednotka zveřejní, na jakém základě úhrnné účetní informace zpracovala.
- B16 Účetní jednotka zveřejní souhrnně účetní hodnotu svých podílů ve všech jednotlivě nevýznamných společných nebo přidružených podnicích, které účtuje pomocí ekvivalenční metody. Účetní jednotka rovněž jednotlivě zveřejní souhrnnou výši svého podílu v následujících položkách těchto společných nebo přidružených podniků:
- a) hospodářský výsledek z pokračujících činností;
 - b) hospodářský výsledek z ukončovaných činností po zdanění;
 - c) ostatní úplný výsledek;
 - d) úplný výsledek celkem.
- Účetní jednotka zveřejní informace samostatně za společné podniky a přidružené podniky.
- B17 Pokud je podíl účetní jednotky v dceřiném, společném nebo přidruženém podniku (nebo část jejího podílu ve společném nebo přidruženém podniku) klasifikován (nebo zahrnut do vyřazované skupiny, která je klasifikována) jako držený k prodeji podle IFRS 5, není účetní jednotka povinna zveřejňovat úhrnné účetní informace za tento dceřiný, společný nebo přidružený podnik v souladu s odstavci B10–B16.

ZÁVAZKY PLYNOUCÍ ZE SPOLEČNÝCH PODNIKŮ (ODST. 23 PÍSM. a))

- B18 Účetní jednotka zveřejní celkové závazky, které přijala, ale neuznala k rozvahovému dni (včetně podílu na závazcích přijatých společně s dalšími investory spoluovládacími společný podnik), které se týkají jejich podílů ve společných podnicích. Jedná se o takové závazky, v jejichž důsledku může v budoucnu dojít k odtoku hotovosti či jiných zdrojů.
- B19 Neuznané závazky, v jejichž důsledku může v budoucnu dojít k odtoku hotovosti či jiných zdrojů, zahrnují:
- a) neuznané závazky k financování nebo poskytování zdrojů například na základě:
 - i) smluv o založení nebo akvizici společného podniku (které například vyžadují, aby účetní jednotka poskytovala finance po určité období);
 - ii) kapitálově náročné projekty, které uskutečňuje společný podnik;
 - iii) nepodmíněné závazky k nákupu, mezi něž patří nákup zařízení, zásob nebo služeb, které je účetní jednotka povinna kupovat od společného podniku nebo jeho jménem;
 - iv) neuznané závazky k poskytování úvěrů nebo jiné finanční podpory společnému podniku;
 - v) neuznané závazky k poskytování zdrojů společnému podniku, jako jsou aktiva nebo služby;
 - vi) další nevypověditelné neuznané závazky týkající se společného podniku;
 - b) neuznané závazky k získání vlastnického podílu jiné strany (nebo části tohoto vlastnického podílu) ve společném podniku, pokud v budoucnu dojde, nebo naopak nedojde k určité události.
- B20 Požadavky a příklady v odstavcích B18 a B19 ilustrují některé typy zveřejnění požadovaných podle odstavce 18 IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*.

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH STRUKTUROVANÝCH JEDNOTKÁCH (ODSTAVCE 24–31)

Strukturované jednotky

- B21 Strukturovaná jednotka je účetní jednotka vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou účetní jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízené prostřednictvím smluvních ujednání.
- B22 Strukturovaná jednotka se často vyznačuje některými nebo všemi těmito rysy nebo vlastnostmi:
- a) omezené činnosti;

- b) úzce a jasně definovaný cíl, například provádění daňově efektivního pronájmu, provádění výzkumu a vývoje, poskytnutí zdroje kapitálu nebo financování jiné účetní jednotce nebo poskytnutí investičních příležitostí investorům převedením rizik a výhod aktiv strukturované jednotky na investory;
- c) nedostatek kapitálu, aby strukturovaná jednotka mohla své aktivity financovat bez podřízené finanční podpory;
- d) financování od investorů formou více smluvně provázaných nástrojů, které vytvářejí koncentraci úvěrových a dalších rizik (tranše).

B23 Příklady účetních jednotek, které jsou považovány za strukturované jednotky, mimo jiné zahrnují:

- a) sekuritizační subjekty;
- b) financování zajištěné aktivity;
- c) některé investiční fondy.

B24 Účetní jednotka ovládaná prostřednictvím hlasovacích práv není strukturovanou jednotkou jen z toho důvodu, že ji například po restrukturalizaci financují třetí strany.

Povaha rizik z podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 29–31)

B25 Mimo informací požadovaných podle odstavců 29–31 účetní jednotka zveřejní dodatečné informace nezbytné ke splnění cíle zveřejňování podle odst. 24 písm. b).

B26 Příkladem doplňkových informací, které by, v závislosti na okolnostech, mohly být relevantní pro posouzení rizik, kterým je účetní jednotka vystavena, jestliže má podíl v nekonsolidované strukturované jednotce, jsou:

- a) smluvní podmínky, na jejichž základě by mohla být účetní jednotka povinna poskytnout nekonsolidované strukturované jednotce finanční podporu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinností nákupu aktiv strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory), včetně:
 - i) popisu událostí nebo okolností, které by vykazující jednotku mohly vystavit ztrátě;
 - ii) skutečnosti, zda existují nějaké podmínky, které by tuto povinnost omezovaly;
 - iii) skutečnosti, zda existují další strany, které poskytují finanční podporu, a pokud ano, jaká je povinnost vykazující jednotky v porovnání s povinnostmi ostatních stran;
- b) ztráty, které účetní jednotce během vykazovaného období vznikly v souvislosti s jejími podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách;
- c) druhy výnosů, které účetní jednotka získala za vykazované období z podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách;
- d) zda je účetní jednotka povinna absorbovat ztráty nekonsolidované strukturované jednotky před ostatními stranami, maximální výše takových ztrát pro účetní jednotku a (je-li to relevantní) rozdělení a výše potenciálních ztrát, které jdou na vrub stranám, jejichž podíl v nekonsolidované strukturované jednotce je menší než podíl účetní jednotky;
- e) informace o veškerých ujednáních o likviditě, zárukách nebo dalších závazcích vůči třetím stranám, které mohou ovlivnit reálnou hodnotu nebo riziko podílů účetní jednotky v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách;
- f) jakékoli obtíže nekonsolidované strukturované jednotky při financování svých činností během vykazovaného období;
- g) v souvislosti s financováním nekonsolidované strukturované jednotky – formy financování (např. obchodní cenné papíry nebo střednědobé směnky) a jejich vážená průměrná životnost. Tyto informace mohou zahrnovat analýzy splatností aktiv a financování nekonsolidované strukturované jednotky, pokud tato jednotka disponuje dlouhodobými aktivy s krátkodobějším financováním.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- C1A Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: Prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byly doplněny nové odstavce C2A–C2B. Účetní jednotka použije tyto změny na roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 12 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.
- C1B Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 2 a dodatek A, a doplnil odstavce 9A–9B, 19A–19G, 21A a 25A. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí tuto skutečnost uvést a současně použít všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.
- C1C Dokumentem *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v prosinci 2014, byl změněn odstavec 6. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- C1D Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2014–2016* vydaným v prosinci 2016 byl vložen nový odstavec 5A a změněn odstavec B17. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* pro roční období začínající 1. ledna 2017 nebo později.
- C2 Účetní jednotka je vybízena k tomu, aby poskytla informace požadované tímto IFRS dříve než za roční účetní období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Poskytnutí některých informací požadovaných tímto IFRS nevyžaduje, aby účetní jednotka splnila všechny požadavky tohoto IFRS nebo aby použila IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (ve znění novely z roku 2011) a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) dříve.
- C2A Požadavky na zveřejňování tohoto IFRS se nemusí použít na žádné účetní období, které začíná před ročním obdobím bezprostředně předcházejícím prvnímu ročnímu období, na které se použije IFRS 12.
- C2B Požadavky na zveřejňování podle odstavců 24–31 a odpovídající pokyny v odstavcích B21–B26 tohoto IFRS se nemusí použít na účetní období, jež začíná před prvním ročním obdobím, na které se použije IFRS 12.

ODKAZY NA IFRS 9

- C3 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 13

Ocenění reálnou hodnotou

CÍL

1 Tento IFRS:

a) definuje reálnou hodnotu;

b) stanoví v jediném IFRS rámec pro oceňování reálnou hodnotou a

c) požaduje zveřejnění informací o ocenění reálnou hodnotou.

2 Reálná hodnota vychází z tržní ceny, nikoli z ocenění specifického pro účetní jednotku. Pro některá aktiva a závazky mohou být k dispozici pozorovatelné tržní transakce nebo tržní informace. Pro jiná aktiva a závazky pozorovatelné tržní transakce nebo tržní informace k dispozici být nemusí. Nicméně cíl ocenění reálnou hodnotou je v obou případech stejný – odhadnout cenu, za níž by mezi *účastníky trhu* ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek proběhla *řádná transakce* spočívající v prodeji aktiv nebo převodu závazků (tj. *výstupní cenu* ke dni ocenění z pohledu účastníka trhu, který vlastní aktivum nebo dluží závazek).

3 Pokud cena identických aktiv či závazků není pozorovatelná, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu za použití jiné techniky oceňování, která maximalizuje použití příslušných *pozorovatelných vstupů* a minimalizuje použití *nepozorovatelných vstupů*. Vzhledem k tomu, že reálná hodnota vychází z tržní ceny, je stanovena za použití předpokladů, které by při oceňování aktiva či závazku použili účastníci trhu, včetně předpokladů týkajících se rizika. Záměr účetní jednotky držet aktivum nebo vypořádat či jinak splnit závazek proto není při oceňování reálnou hodnotou relevantní.

4 Definice reálné hodnoty se zaměřuje na aktiva a závazky, protože jsou klíčovým předmětem účetního oceňování. Kromě toho se tento IFRS použije na vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky oceněné reálnou hodnotou.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

5 **Tento IFRS se použije v případě, kdy jiný IFRS požaduje nebo připouští ocenění reálnou hodnotou nebo zveřejnění informací o ocenění reálnou hodnotou (a metody ocenění, např. reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, vycházející z reálné hodnoty nebo zveřejnění informací o tomto ocenění), s výjimkou uvedenou v odstavcích 6 a 7.**

6 Požadavky tohoto IFRS na oceňování a zveřejňování se nevztahují na následující transakce:

a) transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie v oblasti působnosti IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*;

b) leasingy účtované v souladu s IFRS 16 *Leasingy* a

c) ocenění, které vykazuje určité společné rysy s reálnou hodnotou, avšak reálnou hodnotou není, jako je čistá realizovatelná hodnota v IAS 2 *Zásoby* nebo hodnota z užívání v IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

7 Zveřejnění požadovaná tímto IFRS nejsou požadována pro:

a) aktiva plánu oceněná reálnou hodnotou v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

b) investice penzijního plánu oceněné reálnou hodnotou v souladu s IAS 26 *Penzijní plány* a

c) aktiva, u nichž je zpětně získatelná částka reálnou hodnotou sníženou o náklady vyřazení v souladu s IAS 36.

8 Rámec ocenění reálnou hodnotou popsáný v tomto IFRS se vztahuje jak na prvotní, tak následné ocenění, jestliže je reálná hodnota požadována nebo povolena jinými IFRS.

OCEŇOVÁNÍ

Definice reálné hodnoty

9 **Tento IFRS definuje reálnou hodnotu jako cenu, která by byla získána z prodeje aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění.**

10 Odstavec B2 popisuje celkový přístup ocenění reálnou hodnotou.

Aktivum nebo závazek

11 **Ocenění reálnou hodnotou se provádí u konkrétního aktiva či závazku. Při stanovení reálné hodnoty účetní jednotka proto vezme v úvahu charakteristiky aktiva či závazku, které by účastníci trhu zohlednili při oceňování aktiva či závazku ke dni ocenění. Mezi takové charakteristiky patří například:**

a) stav a poloha aktiva a

b) případná omezení prodeje či použití aktiva.

- 12 Účinek na ocenění vyplývající z konkrétních charakteristik se bude lišit v závislosti na tom, jakým způsobem by tyto charakteristiky byly zohledněny účastníky trhu.
- 13 Aktivum nebo závazek oceněný reálnou hodnotou může mít jednu z následujících forem:
- a) samostatné aktivum či závazek (například finanční nástroj nebo nefinanční aktivum) nebo
 - b) skupina aktiv, skupina závazků nebo skupina aktiv a závazků (například peněžotvorná jednotka nebo podnik).
- 14 To, zda je aktivum nebo závazek pro účely uznání nebo zveřejnění samostatným aktivem nebo závazkem, skupinou aktiv, skupinou závazků, nebo skupinou závazků, závisí na jeho *zúčtovací jednotce*. Zúčtovací jednotka pro aktivum či závazek se stanoví podle IFRS, který požaduje nebo povoluje ocenění reálnou hodnotou, s výjimkou případů stanovených v tomto IFRS.

Transakce

- 15 **Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že aktivum či závazek jsou v řádné transakci směřeny mezi účastníky trhu za účelem prodeje aktiva či převodu závazku ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek.**
- 16 **Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že transakce spočívající v prodeji aktiva či převodu závazku probíhá buď:**
- a) **na hlavním trhu pro aktivum či závazek, nebo**
 - b) **při neexistenci hlavního trhu na nejvýhodnějším trhu pro dané aktivum či závazek.**
- 17 Účetní jednotka nemusí provádět úplný průzkum všech možných trhů za účelem určení hlavního trhu, nebo, v případě neexistence hlavního trhu, nejvýhodnějšího trhu, avšak zohlední veškeré informace, které jsou obvykle dostupné. Neexistuje-li důkaz o opaku, za trh, na němž by účetní jednotka za běžných okolností provedla transakci za účelem prodeje aktiva nebo převodu závazku, se považuje hlavní trh, nebo, v případě neexistence hlavního trhu, trh, který je pro danou transakci nejvýhodnější.
- 18 Pokud pro aktivum či závazek existuje hlavní trh, ocenění reálnou hodnotou bude představovat cenu na tomto trhu (bez ohledu na to, zda je cena přímo pozorovatelná nebo odhadnuta za použití jiné techniky oceňování), i když je cena na jiném trhu ke dni ocenění potenciálně výhodnější.
- 19 Účetní jednotka musí mít přístup k hlavnímu (či nejvýhodnějšímu) trhu ke dni ocenění. Jelikož různé účetní jednotky (a podniky v rámci těchto jednotek) s různými činnostmi mohou mít přístup k různým trhům, hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro totéž aktivum či závazek se může pro různé účetní jednotky (a podniky v rámci těchto jednotek) lišit. Hlavní (či nejvýhodnější) trh (a tedy i účastníci trhu) bude proto stanoven z pohledu účetní jednotky, což připouští rozdíly mezi jednotkami s různými činnostmi.
- 20 Ačkoli účetní jednotka musí mít zajištěn přístup na trh, nemusí být s to prodat konkrétní aktivum či převést konkrétní závazek ke dni ocenění, aby byla schopna stanovit reálnou hodnotu na základě ceny na tomto trhu.
- 21 I v případě, kdy neexistuje pozorovatelný trh, který by poskytl informace o ocenění při prodeji aktiva či převodu závazku ke dni ocenění, ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že se transakce uskuteční k tomuto dni, z pohledu účastníka trhu, který drží aktivum nebo dluží závazek. Tato předpokládaná transakce vytváří základ pro odhad ceny, za kterou by bylo prodáno aktivum nebo převeden závazek.

Účastníci trhu

- 22 **Účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu aktiva nebo závazku za použití předpokladů, které by při oceňování aktiva nebo závazku použili účastníci trhu, přičemž se předpokládá, že účastníci trhu jednají ve svém nejlepší ekonomickém zájmu.**
- 23 Při stanovování těchto předpokladů účetní jednotka nemusí identifikovat konkrétní účastníky trhu, ale spíše charakteristiky, které účastníky trhu obecně odlišují, při zohlednění faktorů typických pro všechny následující prvky:
- a) aktivum nebo závazek;
 - b) hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro aktivum či závazek a
 - c) účastníci trhu, se kterými by účetní jednotka uzavřela transakce na tomto trhu.

Cena

- 24 **Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v rámci řádné transakce na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek (tj. výstupní cena), bez ohledu na to, zda je přímo pozorovatelná, nebo odhadnuta za použití jiné techniky oceňování.**

25 Cena na hlavním (či nejvýhodnějším) trhu, použitá pro ocenění reálnou hodnotou aktiva nebo závazku, se neupravuje o *transakční náklady*. Transakční náklady jsou účtovány v souladu s jinými standardy IFRS. Transakční náklady nejsou charakteristickým znakem aktiva nebo závazku; jsou spíše specifické pro transakci a liší se v závislosti na tom, jakým způsobem účetní jednotka uzavře transakci s aktivem nebo závazkem.

26 Transakční náklady nezahrnují *náklady na dopravu*. Pokud je charakteristickým rysem aktiva poloha (jako tomu může být například u komodity), cena na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu bude upravena o případné náklady, které by byly vynaloženy na dopravu aktiva ze současného místa na tento trh.

Použití pro nefinanční aktiva

Nejvyšší a nejlepší využití nefinančních aktiv

27 **Při oceňování nefinančních aktiv reálnou hodnotou se zohledňuje schopnost účastníka trhu vytvářet ekonomické užítky prostřednictvím nejvyššího a nejlepšího využití aktiva nebo za pomoci jeho prodeje jinému účastníkovi trhu, který použije aktivum s ohledem na jeho nejvyšší a nejlepší využití.**

28 Nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva zohledňuje použití aktiva, které je fyzicky možné, zákonné a finančně proveditelné, přičemž:

- fyzicky možné použití zohledňuje fyzické vlastnosti aktiva, které by účastníci trhu vzali při oceňování aktiva v úvahu (např. polohu nebo velikost nemovitosti);
- zákonné použití zohledňuje veškerá právní omezení týkající se použití aktiva, která by účastníci trhu vzali při oceňování aktiva v úvahu (např. předpisy o územním plánování vztahující se k nemovitosti);
- finančně proveditelné použití zohledňuje, zda použití aktiva, které je fyzicky možné a zákonné, vytváří přiměřený příjem nebo peněžní toky (při zohlednění nákladů na převod aktiva k takovému použití), aby se vytvořila investiční návratnost, kterou by účastníci trhu vyžadovali od investice do aktiva určeného k takovému použití.

29 Nejvyšší a nejlepší využití se stanoví z pohledu účastníků trhu, včetně případů, kdy účetní jednotka zamýšlí odlišné použití. Nicméně se předpokládá, že běžným použitím nefinančního aktiva účetní jednotkou je nejvyšší a nejlepší využití, pokud tržní nebo jiné faktory nenaznačují, že by odlišné využití účastníky trhu maximalizovalo hodnotu aktiva.

30 S cílem zajistit svou konkurenceschopnost či z jiných důvodů se účetní jednotka může rozhodnout nepoužít nabyté nefinanční aktivum aktivně nebo se může rozhodnout, že aktivum nepoužije v souladu s jeho nejvyšším a nejlepším využitím. Může se například jednat o nehmotné aktivum, které jednotka plánuje použít defenzivním způsobem s cílem zabránit ostatním účastníkům trhu toto aktivum využít. Účetní jednotka nicméně stanoví reálnou hodnotu nefinančního aktiva při zohlednění předpokládaného nejvyššího a nejlepšího využití tohoto aktiva účastníky trhu.

Předpoklad ocenění pro nefinanční aktiva

31 Nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva stanoví předpoklad ocenění používaný ke stanovení reálné hodnoty aktiva následujícím způsobem:

- nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva může účastníkům trhu přinést maximální hodnotu prostřednictvím jeho využití v kombinaci s jinými aktivy ve skupině (instalovanými nebo jinak konfigurovanými pro použití) nebo v kombinaci s jinými aktivy a závazky (např. podnik);
 - pokud je nejvyšším a nejlepším využitím aktiva jeho využití v kombinaci s jinými aktivy nebo jinými aktivy a závazky, reálnou hodnotou aktiva je cena, která by byla získána v běžné transakci při prodeji aktiva, za předpokladu, že by aktivum bylo použito společně s jinými aktivy nebo jinými aktivy a závazky a že by tato aktiva a závazky (tj. doplňková aktiva a související závazky) byla dostupná účastníkům trhu;
 - závazky spojené s aktivem a doplňkovými aktivy zahrnují závazky, které financují pracovní kapitál, nezahrnují však závazky použité k financování jiných aktiv, než jsou aktiva ve skupině aktiv;
 - předpoklady ohledně nejvyššího a nejlepšího využití nefinančního aktiva musí být konzistentní pro všechna aktiva (pro něž je relevantní nejvyšší a nejlepší využití) ve skupině aktiv nebo ve skupině aktiv a závazků, v jejichž rámci by aktivum mělo být využito;
- nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva může účastníkům trhu poskytnout maximální hodnotu na samostatném základě. Pokud je nejvyšším a nejlepším využitím aktiva jeho využití jako samostatného aktiva, jeho reálnou hodnotou je cena, která by byla získána v rámci běžné transakce při prodeji aktiva účastníkům trhu, kteří by aktivum využili jako samostatné aktivum.

32 Ocenění nefinančního aktiva reálnou hodnotou předpokládá, že aktivum je prodáno v souladu se zúčtovací jednotkou specifikovanou v jiných IFRS (kterou může být jednotlivé aktivum). Je tomu tak i v případě, že ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že nejvyšším a nejlepším využitím aktiva je jeho

použití v kombinaci s jinými aktivy nebo jinými aktivy a závazky, protože ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že účastník trhu již drží doplňková aktiva a související závazky.

- 33 Odstavec B3 popisuje použití konceptu předpokladu ocenění pro nefinanční aktiva.

Použití pro závazky a vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky

Obecné zásady

- 34 **Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že finanční či nefinanční závazek nebo vlastní kapitálový nástroj účetní jednotky (např. podíly na vlastním kapitálu vydané jako nepeněžní protihodnota v podnikové kombinaci) je převeden na účastníka trhu ke dni ocenění. Převod závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky předpokládá, že:**

- a) **závazek zůstane v oběhu a od přejímajícího účastníka trhu se požaduje, aby splnil tento závazek. Závazek ke dni ocenění nebude vypořádán s protistranou ani nedojde k jeho zániku jiným způsobem;**
- b) **vlastní kapitálový nástroj účetní jednotky zůstane v oběhu a přejímající účastník trhu převezme práva a povinnosti související s nástrojem. Nástroj ke dni ocenění nebude zrušen ani nezanikne jiným způsobem.**

- 35 I v případě, že neexistuje pozorovatelný trh, který by poskytl informace o ocenění při převodu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky (například protože smluvní nebo jiná právní omezení zabráňují převodu takových položek), může pro takové položky existovat pozorovatelný trh, pokud jsou drženy jinými stranami jako aktiva (např. podnikové dluhopisy nebo kupní opce na akcie účetní jednotky).

- 36 Účetní jednotka ve všech případech maximalizuje využití relevantních pozorovatelných vstupů a minimalizuje využití nepozorovatelných vstupů ke splnění cíle ocenění reálnou hodnotou, jež spočívá v odhadu ceny, za kterou by řádná transakce, v jejímž rámci se uskuteční převod závazku nebo kapitálového nástroje, proběhla mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek.

Závazky a kapitálové nástroje držené jinými stranami jako aktiva

- 37 **Pokud kotovaná tržní cena pro převod identického nebo podobného závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky není k dispozici a identická položka je držena jinou stranou jako aktivum, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazku nebo kapitálového nástroje z pohledu účastníka trhu, který drží identickou položku jako aktivum ke dni ocenění aktiva.**

- 38 V takových případech účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazku nebo kapitálového nástroje následujícím způsobem:

- a) za použití kotované ceny na *aktivním trhu* pro identickou položku drženou jako aktivum jinou stranou, je-li taková cena k dispozici;
- b) pokud taková cena k dispozici není, za použití jiných pozorovatelných vstupů, jako je kotovaná cena na trhu, který není aktivní, pro identickou položku drženou jako aktivum jinou stranou;
- c) pokud pozorovatelné ceny uvedené v písmenech a) a b) nejsou k dispozici, použije se jiná oceňovací technika jako:
 - i) *výnosový přístup* (například technika oceňování pomocí současné hodnoty, která zohledňuje budoucí peněžní toky, jejichž získání by účastník trhu mohl očekávat díky držení závazku či kapitálového nástroje jako aktiva; viz odstavce B10 a B11);
 - ii) *tržní přístup* (např. používání kotovaných cen pro podobné závazky nebo kapitálové nástroje držené jako aktiva jinými stranami; viz odstavce B5–B7).

- 39 Účetní jednotka upraví kotovanou cenu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje drženého jako aktivum jinou stranou pouze v případě, že existují faktory specifické pro aktivum, které nejsou použitelné na ocenění závazku nebo kapitálového nástroje reálnou hodnotou. Účetní jednotka zajistí, aby cena aktiva nezohledňovala účinek omezení zabráňující prodeji tohoto aktiva. Mezi faktory, které mohou naznačovat, že by kotovaná cena aktiva měla být upravena, patří například:

- a) kotovaná cena aktiva se vztahuje k podobnému (nikoli však identickému) závazku či kapitálovému nástroji drženému jinou stranou jako aktivum. Závazek nebo kapitálový nástroj může mít například zvláštní charakteristický rys (například úvěrová kvalita emitenta), který je odlišný od charakteristik zohledněných v reálné hodnotě podobného závazku nebo kapitálového nástroje drženého jako aktivum;
- b) zúčtovací jednotka aktiva není tatáž jako závazku či kapitálového nástroje. Například u závazků v některých případech cena aktiva odráží kombinovanou cenu souboru zahrnujícího jak částky, které je emitent povinen uhradit, tak úvěrové posílení třetí strany. Pokud zúčtovací jednotka závazku neplatí pro kombinovaný soubor, cílem je stanovit reálnou hodnotu závazku emitenta, nikoli reálnou hodnotu kombinovaného souboru. Proto by v takových případech účetní jednotka upravila pozorovanou cenu aktiva s cílem vyloučit účinek úvěrového posílení třetí strany.

Závazky a kapitálové nástroje, které nejsou drženy jinými stranami jako aktiva

- 40 Pokud kotovaná cena pro převod identického nebo podobného závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky není k dispozici a identická položka není držena jinou stranou jako aktivum, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazku nebo kapitálového nástroje za použití oceňovací techniky z pohledu účastníka trhu, který dluží závazek nebo emitoval nárok na vlastní kapitál.
- 41 Například při použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty může účetní jednotka zohlednit jeden z následujících prvků:
- a) budoucí peněžní odtoky, které by účastník trhu očekával v souvislosti s vyrovnáním závazku, včetně kompenzace, kterou by účastník trhu požadoval za převzetí závazku (viz odstavce B31–B33);
 - b) částku, kterou by účastník trhu získal za sjednání či emisi identického závazku či kapitálového nástroje, za použití předpokladů, které by použili účastníci trhu při oceňování identické položky (např. položky mající stejné úvěrové charakteristiky) na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu pro vydání závazku či kapitálového nástroje se stejnými smluvními podmínkami.

Riziko neplnění

- 42 **Reálná hodnota závazku zohledňuje účinek rizika neplnění. Riziko neplnění zahrnuje – avšak nemusí být omezeno na – vlastní úvěrové riziko účetní jednotky (definované v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*). Předpokládá se, že riziko neplnění je stejné před převodem i po převodu závazku.**
- 43 Při oceňování závazku reálnou hodnotou účetní jednotka vezme v úvahu účinek úvěrového rizika (úvěrová pozice) a případné další faktory, které mohou mít vliv na pravděpodobnost, že závazek bude či nebude vypořádán. Tento účinek se může lišit v závislosti na konkrétním závazku. Může se jednat kupříkladu o tyto faktory:
- a) zda je závazkem povinnost dodat hotovost (finanční závazek), nebo zboží či služby (nefinanční závazek);
 - b) případné podmínky úvěrového posílení spojeného se závazkem.

- 44 Reálná hodnota závazku zohledňuje účinek rizika neplnění na základě jeho zúčtovací jednotky. Emitent závazku vydaného s neoddělitelným úvěrovým posílením třetí strany, které je zaúčtováno odděleně od závazku, nezahrne při ocenění závazku reálnou hodnotou účinek úvěrového posílení (např. ručení třetí stranou). Pokud je úvěrové posílení zaúčtováno odděleně od závazku, emitent při oceňování závazku reálnou hodnotou zohlední svou vlastní úvěrovou pozici, a nikoli úvěrovou pozici třetí strany, která je ručitelem.

Omezení zabraňující převodu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky

- 45 Při oceňování závazku nebo vlastního kapitálového nástroje reálnou hodnotou účetní jednotka nezahrne samostatnou vstupní veličinu nebo úpravu dalších *vstupních veličin* vztahujících se k existenci omezení, které brání převodu položky. Účinek omezení, které brání převodu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky, je buď implicitně, nebo explicitně zahrnut v dalších vstupních veličinách použitých při oceňování reálnou hodnotou.
- 46 Ke dni transakce například jak věřitel, tak dlužník přijali transakční cenu závazku s plným vědomím toho, že závazek zahrnuje omezení, které brání jeho převodu. V důsledku zahrnutí omezení do transakční ceny není vyžadováno, aby samostatná vstupní veličina nebo úprava stávající vstupní veličiny zohledňovala ke dni transakce účinek omezení převodu. Stejně tak se nepožaduje, aby samostatná vstupní veličina nebo úprava stávající vstupní veličiny zohledňovala účinek omezení převodu k následným datům ocenění.

Finanční závazek s ustanovením o splatnosti na požádání

- 47 Reálná hodnota finančního závazku, který obsahuje prvek na požádání (např. vklad splatný na požádání), není nižší než částka splatná na požádání, diskontovaná od prvního dne, kdy může být žádáno její vyplacení.

Použití pro finanční aktiva a finanční závazky s kompenzujícími pozicemi tržního nebo úvěrového rizika protistrany, pokud jde o rizika trhu nebo úvěrové riziko protistrany

- 48 Účetní jednotka, která drží skupinu finančních aktiv a finančních závazků, je vystavena tržním rizikům (definovaným v IFRS 7) a úvěrovému riziku (definovanému v IFRS 7) každé z protistran. Pokud účetní jednotka spravuje takovou skupinu finančních aktiv a finančních závazků na základě své čisté expozice vůči buď tržním, nebo úvěrovým rizikům, má možnost použít pro stanovení reálné hodnoty výjimku z tohoto IFRS. Tato výjimka umožňuje účetní jednotce stanovit reálnou hodnotu skupiny finančních aktiv a finančních závazků na základě ceny, která by byla získána za prodej čisté dlouhé pozice (tj. aktivum) pro konkrétní rizikovou expozici nebo zaplacená za převod čisté krátké pozice (tj. závazek) pro konkrétní rizikovou expozici v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních

podmínek. Účetní jednotka tedy stanoví reálnou hodnotu skupiny finančních aktiv a finančních závazků v souladu s tím, jak by účastníci trhu ocenili čistou rizikovou expozici ke dni ocenění.

49 Účetní jednotka má právo použít výjimku uvedenou v odstavci 48 pouze za předpokladu, že splňuje všechny následující podmínky:

- a) spravuje skupinu finančních aktiv nebo finančních závazků na základě expozice účetní jednotky vůči konkrétnímu tržnímu riziku (či rizikům) nebo úvěrovému riziku konkrétní protistrany v souladu se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií účetní jednotky;
- b) předává na tomto základě informace o této skupině finančních aktiv a finančních závazků klíčovému vedení (podle definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*) a
- c) je povinná nebo se rozhodla oceňovat tato finanční aktiva a finanční závazky ve výkazu o finanční pozici na konci každého účetního období reálnou hodnotou.

50 Výjimka uvedená v odstavci 48 se netýká prezentace účetní závěrky. V některých případech se způsob prezentace finančních nástrojů ve výkazu o finanční pozici liší od způsobu ocenění finančních nástrojů, pokud například IFRS nevyžaduje či neumožňuje, aby finanční nástroje byly prezentovány na čistém základě. V takových případech může být třeba, aby účetní jednotka přiřadila úpravy na úrovni portfolia (viz odstavce 53–56) jednotlivým aktivům či závazkům, které tvoří skupinu finančních aktiv a finančních závazků spravovaných na základě čistého rizika, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Účetní jednotka provede takové alokace na rozumném a konzistentním základě za použití metodiky, která odpovídá daným okolnostem.

51 Účetní jednotka, která chce použít výjimku uvedenou v odstavci 48, si zvolí účetní pravidla v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Účetní jednotka, která používá výjimku, bude uplatňovat tato účetní pravidla, včetně pravidel pro případné alokace úprav nabídkových a poptávkových cen (viz odstavce 53–55) a úprav úvěrového rizika (viz odstavec 56), mezi obdobími za použití konzistentní metodiky pro konkrétní portfolio.

52 Výjimka uvedená v odstavci 48 se vztahuje pouze na finanční aktiva, finanční závazky a jiné smlouvy v rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje* (nebo IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*, pokud standard IFRS 9 dosud nebyl přijat). Odkazy na finanční aktiva a finanční závazky uvedené v odstavcích 48–51 a 53–56 by měly být chápány tak, že se vztahují na všechny smlouvy v rozsahu působnosti IFRS 9 (nebo IAS 39, pokud IFRS 9 dosud nebyl přijat), o nichž se účtuje v souladu s tímto standardem bez ohledu na to, zda splňují definice finančních aktiv nebo finančních závazků v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

Vystavení tržním rizikům

53 Při uplatnění výjimky uvedené v odstavci 48 pro stanovení reálné hodnoty skupiny finančních aktiv a finančních závazků spravovaných na základě čistého vystavení účetní jednotky konkrétnímu tržnímu riziku (nebo rizikům) účetní jednotka použije cenu v rozpětí mezi nabídkovou a poptávkovou cenou, která nejlépe reprezentuje reálnou hodnotu za daných okolností, na čisté vystavení účetní jednotky těmto tržním rizikům (viz odstavec 70 a 71).

54 Při použití výjimky uvedené v odstavci 48 účetní jednotka zajistí, aby tržní riziko (nebo rizika), jemuž je vystavena v rámci této skupiny finančních aktiv a finančních závazků, je v zásadě stejné. Účetní jednotka by například neměla kombinovat úrokové riziko spojené s finančním aktivem s komoditním rizikem, spojeným s finančním závazkem, protože taková kombinace by nezmírnila vystavení účetní jednotky úrokovému nebo komoditnímu riziku. Při použití výjimky v odstavci 48 bude jakékoli riziko z rozdílné báze vyplývající z odlišných parametrů tržního rizika, které nejsou identické, zohledněno při stanovení reálné hodnoty finančních aktiv a finančních závazků ve skupině.

55 Stejně tak doba vystavení účetní jednotky konkrétnímu tržnímu riziku (či rizikům), plynoucímu z finančních aktiv a finančních závazků, musí být v podstatě stejná. Například účetní jednotka, která použije 12měsíční smlouvu typu futures proti peněžním tokům spojeným s 12měsíční hodnotou expozice vůči úrokovému riziku z pětiletého finančního nástroje, který spadá do skupiny tvořené pouze takovými finančními aktivy a finančními závazky, stanoví reálnou hodnotu expozice vůči 12měsíčnímu úrokovému riziku na čistém základě a vůči zbývajícemu úrokovému riziku (tj. 2–5 let) na hrubém základě.

Vystavení úvěrovému riziku konkrétní protistrany

56 Při použití výjimky uvedené v odstavci 48 pro stanovení reálné hodnoty skupiny finančních aktiv a finančních závazků uzavřených s konkrétní protistranou účetní jednotka zahrne účinek čistého vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku této protistrany nebo účinek čistého vystavení protistrany úvěrovému riziku účetní jednotky do ocenění reálnou hodnotou, pokud by účastníci trhu zohlednili stávající ujednání, která zmírňují úvěrové riziko v případě selhání (např. smlouva o celkovém zápočtu s protistranou nebo smlouva, která vyžaduje výměnu kolaterálu na základě čistého vystavení každé strany úvěrovému riziku druhé strany). Ocenění reálnou hodnotou bude odrážet očekávání účastníků trhu týkající se pravděpodobnosti, že takové ujednání bude právně vynutitelné v případě selhání.

Reálná hodnota při prvotním uznání

- 57 Pokud je získáno aktivum či převzat závazek v rámci směnné transakce s dotčeným aktivem či závazkem, transakční cenou je cena zaplacená za získání aktiva či přijatá za převzetí závazku (*vstupní cena*). Naproti tomu reálnou hodnotou aktiva či závazku je cena, která by byla získána při prodeji aktiva či zaplacená při převodu závazku (*výstupní cena*). Účetní jednotky nemusí nutně prodávat aktiva za ceny, které zaplatily za jejich nabytí. Podobně účetní jednotky nemusí nutně převádět závazky za ceny, které zaplatily za jejich převzetí.
- 58 V řadě případů bude transakční cena odpovídat reálné hodnotě (tak tomu může být například v případě, že se ke dni transakce nákup aktiva uskuteční na trhu, na němž bude prodáno).
- 59 Při rozhodování, zda se reálná hodnota při prvotním uznání rovná transakční ceně, musí účetní jednotka vzít v úvahu faktory specifické pro danou transakci a aktivum nebo závazek. Odstavec B4 popisuje situace, kdy transakční cena nemusí představovat reálnou hodnotu aktiva či závazku při prvotním uznání.
- 60 Pokud jiný IFRS požaduje či povoluje, aby účetní jednotka ocenila aktivum či závazek reálnou hodnotou, a transakční cena se od reálné hodnoty liší, účetní jednotka uzná výsledný zisk nebo ztrátu do hospodářského výsledku, nestanoví-li onen IFRS jinak.

Techniky ocenění

- 61 **Účetní jednotka použije techniky ocenění, které jsou přiměřené okolnostem a pro něž jsou k dispozici dostatečné údaje, umožňující stanovení reálné hodnoty, při maximalizaci využití relevantních pozorovatelných vstupů a minimalizaci využití vstupů nepozorovatelných.**
- 62 Cílem použití techniky ocenění je odhadnout cenu, za níž by řádná transakce spočívající v prodeji aktiv nebo převodu závazků proběhla mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek. Mezi tři široce používané techniky ocenění patří tržní přístup, *nákladový přístup* a výnosový přístup. Hlavní aspekty těchto přístupů jsou shrnuty v odstavcích B5–B11. Účetní jednotka použije techniky ocenění, které jsou v souladu s jedním či několika stanovenými přístupy pro stanovení reálné hodnoty.
- 63 V některých případech bude vhodné použít pouze jednu techniku ocenění (například při oceňování aktiva či závazku za použití kotovaných cen na aktivním trhu pro identická aktiva či závazky). V jiných případech bude vhodné použití několika technik ocenění (například v případě oceňování peněžitovné jednotky). Pokud je ke stanovení reálné hodnoty použito několik technik, výsledky (tj. příslušné údaje o reálné hodnotě) budou posouzeny s ohledem na přiměřenost rozsahu hodnot identifikovaných těmito výsledky. Stanovení reálné hodnoty je bodem v tomto rozsahu, který je za daných okolností pro reálnou hodnotu nejreprezentativnější.
- 64 Pokud je při prvotním uznání transakční cena reálnou hodnotou a ke stanovení reálné hodnoty v následujícím období bude použita technika ocenění, která využívá nepozorovatelné vstupy, bude technika ocenění vyvažována tak, aby výsledek techniky ocenění při prvotním uznání odpovídal transakční ceně. Vyvažování zajistí, že technika ocenění zohlední obvyklé tržní podmínky, a pomůže účetní jednotce určit, zda je nutné upravit techniku ocenění (aktivum či závazek může například vykazovat charakteristiky, které nejsou technikou ocenění zachyceny). Po prvotním uznání, při oceňování reálnou hodnotou za použití techniky ocenění nebo technik, které používají nepozorovatelné vstupy, účetní jednotka zajistí, aby tyto techniky ocenění odrážely pozorovatelné tržní údaje (např. cenu podobných aktiv či závazků) k datu ocenění.
- 65 Techniky ocenění používané ke stanovení reálné hodnoty by měly být používány konzistentně. Nicméně změna techniky ocenění nebo jejího použití (např. změna její váhy v případě, že je použito několik technik ocenění, nebo změna úpravy použité při určité technice ocenění) je vhodná, pokud provedení změny vyústí v ocenění, které je za daných okolností stejně reprezentativní či reprezentativnější pro reálnou hodnotu. Může se například jednat o případ, kdy dojde k některé z těchto událostí:
- a) rozvinou se nové trhy;
 - b) jsou k dispozici nové informace;
 - c) dříve používané informace již nejsou k dispozici;
 - d) techniky ocenění se zlepší nebo
 - e) tržní podmínky se změní.
- 66 Revize vyplývající ze změny techniky ocenění nebo změny jejího použití budou zaúčtovány jako změny v účetním odhadu v souladu s IAS 8. Nicméně zveřejnění informací podle IAS 8, které se týkají změny v účetním odhadu, není pro revize vyplývající ze změny techniky ocenění nebo jejího použití vyžadováno.

Vstupy oceňovacích technik

Obecné zásady

- 67 **Techniky ocenění používané ke stanovení reálné hodnoty maximalizují využití relevantních pozorovatelných vstupů a minimalizují využití vstupů nepozorovatelných.**

68 Jako příklady trhů, u nichž mohou být pozorovatelné vstupy pro některá aktiva a závazky (například finanční nástroje), lze uvést burzovní trhy, dealerské trhy, trhy zprostředkovatelů a trhy přímých účastníků (viz odstavec B34).

69 Účetní jednotka zvolí vstupy, které jsou v souladu s charakteristickými rysy aktiva nebo závazku a které by účastníci trhu vzali v úvahu při transakci související s aktivem či závazkem (viz odstavce 11 a 12). V některých případech mohou tyto charakteristické rysy vést k použití úprav, jako je prémie nebo diskont (například premie za ovládání nebo úrokový diskont menšinového podílu). Nicméně ocenění reálnou hodnotou nezahrnuje premii či diskont, které nejsou v souladu se zúčtovací jednotkou uvedenou v IFRS, jež vyžaduje nebo povoluje ocenění reálnou hodnotou (viz odstavce 13 a 14). Premie či diskonty, které odrážejí velikost jako charakteristický rys držení účetní jednotky (konkrétně se jedná o blokační faktor, který upravuje kotovanou cenu aktiva či závazku, neboť běžný denní objem obchodování není dostatečný k absorpci množství drženého jednotkou, jak je popsáno v odstavci 80) spíše než jako charakteristický rys aktiv či závazků (například premie za ovládání při oceňování většinových podílů reálnou hodnotou), nejsou při oceňování reálnou hodnotou povoleny. Ve všech případech, pokud je pro aktivum či závazek stanovena kotovaná cena na aktivním trhu (tj. vstup na úrovni 1), účetní jednotka použije při oceňování reálnou hodnotou tuto cenu bez úprav, s výjimkou případů uvedených v odstavci 79.

Vstupy založené na nabídkové a poptávkové ceně

70 Pokud má aktivum či závazek oceňovaný reálnou hodnotou nabídkovou a poptávkovou cenu (např. vstup z dealerského trhu), použije se ke stanovení reálné hodnoty cena v rozpětí mezi nabídkovou a poptávkovou cenou, která za těchto okolností nejlépe reprezentuje reálnou hodnotu, bez ohledu na to, kde je vstup v rámci hierarchie reálné hodnoty kategorizován (tj. úroveň 1, 2 nebo 3; viz odstavce 72–90). Využití nabídkových cen pro aktivní pozice a poptávkových cen pro závazkové pozice je možné, není však povinné.

71 Tento IFRS nevylučuje použití tržních cen „střed“ nebo jiných oceňovacích zásad, které jsou používány účastníky trhu pro účely stanovení reálné hodnoty v rozpětí mezi nabídkovou a poptávkovou cenou.

Hierarchie reálných hodnot

72 V zájmu zvýšení konzistence a srovnatelnosti při oceňování reálnou hodnotou a souvisejících zveřejnění stanoví tento IFRS hierarchii reálných hodnot, která kategorizuje vstupní veličiny použité oceňovací technikou zvolenou pro stanovení reálné hodnoty do tří úrovní (viz odstavce 76–90). Hierarchie reálných hodnot přiřazuje nejvyšší důležitost (neupraveným) cenám kotovaným na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky (vstupy na úrovni 1) a nejnižší důležitost nepozorovatelným vstupním veličinám (vstupy na úrovni 3).

73 V některých případech mohou být vstupy použité ke stanovení reálné hodnoty aktiva nebo závazku zařazeny do různých úrovní hierarchie reálných hodnot. V takových případech je celkové ocenění reálnou hodnotou zařazeno do stejné úrovně hierarchie reálných hodnot jako vstupní údaje s nejnižší úrovní, které jsou podstatné pro celkové ocenění. Stanovení významu konkrétní vstupní veličiny ve vztahu k celkovému ocenění vyžaduje úsudek a zvážení faktorů specifických pro dané aktivum nebo závazek. Úpravy provedené s cílem dosáhnout ocenění založeného na reálné hodnotě, jako je odpočet nákladů prodeje při oceňování reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, nejsou při určování úrovně hierarchie reálných hodnot, do níž je zařazeno ocenění reálnou hodnotou, zohledněny.

74 Dostupnost relevantních vstupních údajů a jejich relativní subjektivita mohou mít vliv na výběr vhodných oceňovacích technik (viz odstavec 61). Nicméně hierarchie reálných hodnot dává přednost vstupním veličinám používaným oceňovacími technikami před oceňovacími technikami používanými ke stanovení reálné hodnoty. Například ocenění reálnou hodnotou vytvořené za použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty může být zařazeno do úrovně 2 nebo do úrovně 3 v závislosti na vstupních veličinách, které jsou podstatné pro celkové ocenění, a úrovní hierarchie reálných hodnot, do níž jsou tyto vstupy zařazeny.

75 Jestliže pozorovatelný vstup vyžaduje úpravu za použití nepozorovatelného vstupu a tato úprava bude mít za následek podstatně vyšší nebo nižší reálnou hodnotu ocenění, výsledné ocenění bude zařazeno do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot. Pokud by například účastník trhu při odhadování ceny aktiva zohlednil účinek omezení prodeje tohoto aktiva, účetní jednotka upraví kotovanou cenu tak, aby odrážela účinek takového omezení. Jestliže je tato kotovaná cena *vstupem úrovně 2* a úprava je nepozorovatelným vstupním údajem, který je podstatný pro celkové ocenění, ocenění bude zařazeno do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot.

Vstupy na úrovni 1

76 Vstupy na úrovni 1 jsou (neupravené) kotované ceny na aktivních trzích pro identická aktiva či závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění.

77 Kotovaná cena na aktivním trhu je nejspolehlivějším důkazem reálné hodnoty a použije se bez úprav ke stanovení reálné hodnoty, kdykoli je k dispozici, s výjimkou případů uvedených v odstavci 79.

- 78 Vstup na úrovni 1 bude dostupný pro mnoho finančních aktiv a finančních závazků, z nichž některé mohou být směněny na několika aktivních trzích (například na různých burzovních trzích). Důraz je proto v rámci úrovně 1 zaměřen na určení obou těchto prvků:
- a) hlavní trh pro aktivum či závazek nebo, v případě neexistence hlavního trhu, nejvýhodnější trh pro aktivum či závazek a
 - b) zda účetní jednotka může uzavřít transakci pro aktivum či závazek za cenu na tomto trhu ke dni ocenění.
- 79 Účetní jednotka neprovede úpravy vstupu na úrovni 1, s výjimkou následujících okolností:
- a) pokud účetní jednotka drží velký počet podobných (nikoli však identických) aktiv či závazků (například dluhové cenné papíry), které jsou oceňovány reálnou hodnotou, a kotovaná cena na aktivním trhu je k dispozici, ale není snadno dostupná jednotlivě pro každé z těchto aktiv či závazků (tj. vzhledem k velkému počtu podobných aktiv či závazků držených účetní jednotkou by bylo obtížné získat informace o oceňování pro každé jednotlivé aktivum nebo závazek k datu ocenění). V takovém případě může účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu za použití alternativní metody oceňování, která nevychází výhradně z kotovaných cen (např. maticové oceňování). Nicméně použití alternativní oceňovací metody vede k zařazení ocenění reálnou hodnotou do nižší úrovně hierarchie reálných hodnot;
 - b) pokud kotovaná cena na aktivním trhu nepředstavuje reálnou hodnotu ke dni ocenění. Tak tomu může být kupříkladu v případě, že po uzavření trhu, avšak před datem ocenění, dojde k podstatným událostem (jako jsou transakce na trhu přímých účastníků, obchodní transakce na trhu zprostředkovatelů či tržní oznámení). Účetní jednotka zavede a bude konzistentně uplatňovat pravidla pro identifikaci takových událostí, které mohou mít vliv na ocenění reálnou hodnotou. Nicméně pokud je kotovaná cena upravena z důvodu získání nových informací, úprava bude mít za následek zařazení ocenění reálnou hodnotou do nižší úrovně hierarchie reálných hodnot;
 - c) pokud je reálná hodnota závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky stanovena za použití kotované ceny pro identickou položku, s níž je na aktivním trhu obchodováno jako s aktivem, a tuto cenu je třeba upravit podle faktorů specifických pro danou položku či aktivum (viz odstavec 39). Pokud není vyžadována úprava kotované ceny aktiva, výsledkem je ocenění reálnou hodnotou zařazené do úrovně 1 hierarchie reálných hodnot. Nicméně jakákoli úprava kotované ceny aktiva vede k ocenění reálnou hodnotou zařazenému do nižší úrovně hierarchie reálných hodnot.
- 80 Pokud účetní jednotka drží pozici v jediném aktivu či závazku (včetně pozice zahrnující velký počet identických aktiv a závazků, jako je držení finančních nástrojů) a toto aktivum či závazek jsou obchodovány na aktivním trhu, reálná hodnota tohoto aktiva či závazku bude stanovena v rámci úrovně 1 jako produkt kotované ceny individuálního aktiva či závazku a množství drženého účetní jednotkou. Je tomu tak i v případě, že běžný denní objem obchodování na trhu není dostatečný k absorpci množství drženého jednotkou a zadávání pokynů k prodeji pozice v rámci jediné transakce může ovlivnit kotovanou cenu.
- Vstupy na úrovni 2*
- 81 Vstupy na úrovni 2 jsou vstupy jiné než kotované ceny zahrnuté do úrovně 1, které jsou přímo či nepřímo pozorovatelné pro aktivum či závazek.
- 82 Pokud má aktivum či závazek stanovenou (smluvní) dobu trvání, vstup na úrovni 2 musí být pozorovatelný pro celou dobu trvání aktiva či závazku. Vstupy na úrovni 2 zahrnují:
- a) kotované ceny podobných aktiv či závazků na aktivních trzích;
 - b) kotované ceny identických či podobných aktiv či závazků na trzích, které nejsou aktivní;
 - c) vstupní veličiny jiné než kotované ceny, které jsou pozorovatelné pro aktivum či závazek, například:
 - i) úrokové sazby a výnosové křivky pozorovatelné v běžně kotovaných intervalech;
 - ii) předpokládané hodnoty volatility a
 - iii) úvěrové marže;
 - d) *tržně podpořené vstupy*.
- 83 Úpravy vstupů na úrovni 2 se budou lišit v závislosti na faktorech, které jsou specifické pro aktivum či závazek. Mezi tyto faktory patří:
- a) stav či umístění aktiva;
 - b) rozsah, v němž se vstupní veličiny vztahují k položkám, které jsou srovnatelné s aktivem či závazkem (včetně faktorů popsaných v odstavci 39);
 - c) rozsah či míra aktivity trhů, na nichž jsou vstupní údaje zjišťovány.

- 84 Úprava vstupu na úrovni 2, která je podstatná pro celkové ocenění, může mít za následek zařazení ocenění reálnou hodnotou do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot, pokud je v rámci úpravy použit podstatný nepozorovatelný vstup.
- 85 V odstavci B35 jsou popsány vstupy na úrovni 2 pro konkrétní aktiva a závazky.
- Vstupy na úrovni 3*
- 86 Vstupy na úrovni 3 jsou nepozorovatelné vstupní veličiny pro aktivum či závazek.
- 87 Nepozorovatelné vstupní veličiny se použijí pro stanovení reálné hodnoty v rozsahu, ve kterém nejsou k dispozici relevantní pozorovatelné vstupní veličiny, čímž se umožní situace, ve kterých existuje pro aktivum či závazek ke dni ocenění slabá, případně žádná aktivita. Nicméně cíl oceňování reálnou hodnotou zůstává tentýž, tj. výstupní cena ke dni oceňování z pohledu účastníka trhu, který drží aktivum či dluží závazek. Nepozorovatelné vstupy proto zohledňují předpoklady, které by použili účastníci trhu při oceňování aktiva či závazku, včetně předpokladů týkajících se rizika.
- 88 Předpoklady týkající se rizika zahrnují riziko spojené s konkrétní technikou oceňování použitou ke stanovení reálné hodnoty (např. model pro oceňování) a riziko spojené se vstupními veličinami použitými oceňovací technikou. Ocenění, které nezahrnuje úpravu zohledňující riziko, nepředstavuje ocenění reálnou hodnotou, pokud by účastníci trhu při oceňování aktiva či závazku úpravu zahrnuli. Může být například nezbytné zahrnout úpravu rizika v případě, že existuje podstatná nejistota ohledně oceňování (například pokud došlo k podstatnému omezení rozsahu či míry aktivity ve srovnání s obvyklou tržní aktivitou pro aktivum či závazek nebo podobná aktiva či závazky a účetní jednotka došla k závěru, že transakční cena nebo kotovaná cena nepředstavují reálnou hodnotu, jak je popsáno v odstavcích B37–B47).
- 89 Účetní jednotka určí nepozorovatelné vstupní veličiny za použití nejlepších dostupných informací za daných okolností, které mohou zahrnovat vlastní údaje účetní jednotky. Určení nepozorovatelných vstupních veličin může účetní jednotka zahájit za použití svých vlastních údajů, tyto údaje však upraví, pokud obvykle dostupné informace naznačují, že by ostatní účastníci trhu použili odlišné údaje, nebo v případě, že účetní jednotka má zvláštní charakteristický rys, který ostatní účastníci trhu nemají (například synergie specifická pro účetní jednotku). Není nutné, aby účetní jednotka vynaložila nadměrné úsilí za účelem získání informací o předpokladech, týkajících se účastníků trhu. Zohlední však veškeré informace o předpokladech týkajících se účastníků trhu, které jsou obvykle dostupné. Nepozorovatelné vstupní údaje určené výše uvedeným způsobem jsou považovány za předpoklady týkající se účastníků trhu a splňují cíl ocenění reálnou hodnotou.
- 90 V odstavci B36 jsou popsány vstupy na úrovni 3 pro konkrétní aktiva a závazky.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 91 **Účetní jednotka zveřejní informace, které pomohou uživatelům její účetní závěrky posoudit oba následující faktory:**
- a) u aktiv a závazků, které jsou ve výkazu o finanční pozici po prvotním uznání opakovaně či neopakovaně oceňovány reálnou hodnotou, techniky oceňování a vstupní veličiny použité k provedení těchto ocenění;
 - b) u opakovaných oceňování reálnou hodnotou za použití podstatných nepozorovatelných vstupů (úroveň 3) účinek ocenění na hospodářský výsledek nebo ostatní úplný výsledek za dané období.
- 92 Pro splnění cílů uvedených v odstavci 91 musí účetní jednotka vzít v úvahu všechny tyto skutečnosti:
- a) úroveň podrobnosti nezbytnou ke splnění požadavků na zveřejňování;
 - b) míru důrazu kladenou na jednotlivé požadavky;
 - c) v jaké míře provést agregaci nebo rozdělování a
 - d) zda uživatelé účetní závěrky potřebují dodatečné informace k posouzení zveřejněných kvantitativních informací.
- Pokud informace zveřejněné v souladu s tímto i jinými IFRS nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 91, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, které jsou ke splnění těchto cílů nutné.
- 93 Ke splnění cílů uvedených v odstavci 91 účetní jednotka zveřejní pro každou třídu aktiv a závazků (viz odstavce 94 pro informace o určení příslušných tříd aktiv a závazků) oceněných reálnou hodnotou ve výkazu o finanční pozici po prvotním uznání (včetně ocenění založených na reálné hodnotě v rozsahu působnosti tohoto IFRS) minimálně následující informace:
- a) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou ocenění reálnou hodnotou na konci vykazovaného období a u jednorázových ocenění reálnou hodnotou důvody ocenění. Opakovaná ocenění aktiv a závazků reálnou hodnotou jsou taková ocenění, jež jiné IFRS vyžadují či umožňují ve výkazu o finanční pozici na konci každého vykazovaného období. Jednorázová ocenění aktiv či závazků reálnou hodnotou jsou taková ocenění, jež jiné IFRS vyžadují či umožňují ve výkazu o

finanční pozici za zvláštních okolností (například v případě, že účetní jednotka oceňuje aktivum držené za účelem prodeje reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, protože reálná hodnota aktiva snížená o náklady prodeje je nižší než jeho účetní hodnota);

- b) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou úrovně hierarchie reálných hodnot, do níž jsou ocenění reálnou hodnotou zařazena jako celek (úroveň 1, 2 nebo 3);
- c) u aktiv a závazků držených na konci vykazovaného období, které jsou opakovaně oceněny reálnou hodnotou, částky případných převodů mezi úrovní 1 a úrovní 2 hierarchie reálných hodnot, důvody, které k nim vedly, a pravidla účetní jednotky pro určení toho, kdy se má za to, že došlo k převodům mezi těmito úrovněmi (viz odstavec 95). Převody do každé úrovně budou zveřejněny a popsány odděleně od převodů z každé úrovně;
- d) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou zařazených v hierarchii reálných hodnot do úrovně 2 a úrovně 3 popis použité oceňovací techniky (oceňovací techniky) a vstupních veličin použitých při ocenění reálnou hodnotou. Pokud došlo ke změně techniky oceňování (například změna z přístupu „oceňování tržními cenami“ na výnosový přístup nebo použití další oceňovací techniky), účetní jednotka zveřejní tuto změnu a důvod(y) jejího provedení. U ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot účetní jednotka poskytne kvantitativní informace o podstatných nepozorovatelných vstupních veličinách použitých při oceňování reálnou hodnotou. Poskytnutí kvantitativních informací účetní jednotkou v souladu s tímto požadavkem na zveřejnění se nepožaduje, pokud účetní jednotka při oceňování reálnou hodnotou sama nevytváří kvantitativní nepozorovatelné vstupy (například v případě, že použije ceny z předchozích transakcí nebo informace třetí strany o oceňování bez úprav). Nicméně při poskytování těchto údajů účetní jednotka nesmí ignorovat kvantitativní nepozorovatelné vstupní veličiny, které jsou podstatné pro oceňování reálnou hodnotou a které jsou účetní jednotce přiměřeně dostupné;
- e) u opakovaných ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků, přičemž se samostatně zveřejní změny, k nimž došlo během období a které jsou přiřaditelné ke každé z následujících položek:
 - i) celkové zisky či ztráty za dané období, které jsou uznány do hospodářského výsledku, a řádková položka (řádkové položky) hospodářského výsledku, v níž jsou tyto zisky či ztráty uznány;
 - ii) celkové zisky či ztráty za účetní období uznané v ostatním úplném výsledku a řádková položka (řádkové položky) v ostatním úplném výsledku, v níž jsou tyto zisky či ztráty uznány;
 - iii) nákupy, prodeje, emise a vypořádání (každý druh pohybu se zveřejňuje zvlášť);
 - iv) částky převodů z/do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot, důvody pro uskutečnění těchto převodů a pravidla účetní jednotky pro určení toho, kdy se má za to, že došlo k převodům mezi těmito úrovněmi (viz odstavec 95). Převody do úrovně 3 budou zveřejněny a vysvětleny odděleně od převodů z úrovně 3;
- f) u opakovaných ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot výše celkových zisků či ztrát za období uvedené v písmenu e) bodu i), které jsou zahrnuty do hospodářského výsledku a které jsou způsobené změnou změn nerealizovaných zisků či ztrát týkajících se těchto aktiv a závazků držených na konci vykazovaného období, a řádkovou položku (řádkové položky) hospodářského výsledku, v níž jsou tyto nerealizované zisky či ztráty uznány;
- g) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 v hierarchii reálných hodnot popis oceňovacích postupů použitých účetní jednotkou (například způsob, jakým účetní jednotka rozhoduje o svých pravidlech a postupech oceňování a o změnách analýz mezi jednotlivými obdobími);
- h) u opakovaných ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot:
 - i) u všech takových ocenění podrobný popis citlivosti ocenění reálnou hodnotou vůči změnám nepozorovatelných vstupních veličin, pokud změna těchto vstupních veličin může mít za následek podstatně vyšší či nižší ocenění reálnou hodnotou. Jestliže existují vztahy mezi těmito vstupními veličinami a jinými nepozorovatelnými vstupními veličinami použitými v rámci ocenění reálnou hodnotou, účetní jednotka rovněž poskytne popis těchto vztahů a způsobu, jakým mohou posílit či zmírnit účinek změn nepozorovatelných vstupů na ocenění reálnou hodnotou. Aby bylo dosaženo souladu s tímto požadavkem na zveřejnění, podrobný popis citlivosti vůči změnám nepozorovatelných vstupů bude zahrnovat minimálně nepozorovatelné zveřejněné vstupy, pokud jsou v souladu s písmenem d);
 - ii) v případě finančních aktiv a finančních závazků platí, že pokud by změna jedné nebo několika nepozorovatelných vstupních veličin použitých k zohlednění přiměřeně možných alternativních předpokladů podstatně změnila reálnou hodnotu, zveřejní účetní jednotka tuto skutečnost společně s informací o vlivu těchto změn. Účetní jednotka zveřejní, jak byl vliv změny zohledňující přiměřeně možné alternativní předpoklady vypočten. Významnost bude pro tyto účely posuzována z hlediska jejího dopadu na hospodářský výsledek a na celková aktiva nebo

celkové závazky anebo na celkovou výši vlastního kapitálu, pokud se změny reálné hodnoty uznají do ostatního úplného výsledku;

- i) pro opakovaná a jednorázová ocenění reálnou hodnotou, pokud se nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva liší od jeho stávajícího využití, účetní jednotka tento fakt zveřejní a uvede, proč je nefinanční aktivum využíváno způsobem, který se liší od nejvyššího a nejlepšího využití.

94 Účetní jednotka určí vhodné třídy aktiv a závazků na základě následujících faktorů:

- a) povaha, vlastnosti a rizika aktiva či závazku a
- b) úroveň hierarchie reálných hodnot, do níž je zařazeno ocenění reálnou hodnotou.

U ocenění reálnou hodnotou obsažených v úrovni 3 hierarchie reálných hodnot může být počet tříd větší, neboť tato ocenění se vyznačují větším stupněm nejistoty a subjektivity. Určení vhodných tříd aktiv a závazků, pro něž by měly být poskytnuty údaje o ocenění reálnou hodnotou, vyžaduje úsudek. Třída aktiv a závazků bude často vyžadovat podrobnější členění než řádkové položky obsažené ve výkazu o finanční pozici. Účetní jednotka nicméně poskytne informace, které umožňují sesouhlasení tříd s řádkovými položkami obsaženými ve výkazu o finanční pozici. Stanoví-li třídu pro aktivum či závazek jiné IFRS, účetní jednotka může tuto třídu použít při poskytování údajů požadovaných v tomto IFRS, za předpokladu, že třída splňuje požadavky uvedené v tomto odstavci.

95 Účetní jednotka zveřejní a důsledně uplatňuje svá pravidla pro určení toho, kdy se má za to, že došlo k převodům mezi úrovněmi hierarchie reálných hodnot podle odst. 93 písm. c) a e) bod iv). Pravidla týkající se termínu uznání převodů budou tatáž pro převody do úrovně i pro převody směrem ven z jednotlivých úrovní. Jako příklad lze uvést tato pravidla pro určení termínů převodů:

- a) datum události nebo změna okolností, které zapříčinily převod;
- b) začátek vykazovaného období;
- c) konec vykazovaného období.

96 Pokud se účetní jednotka v rámci účetních zásad rozhodne využít výjimku uvedenou v odstavci 48, tento fakt zveřejní.

97 U každé třídy aktiv a závazků, které nejsou ve výkazu o finanční pozici oceněny reálnou hodnotou, pro něž je však reálná hodnota zveřejněna, účetní jednotka zveřejní informace požadované odst. 93 písm. b), d) a i). Nicméně se nepožaduje, aby účetní jednotka poskytovala kvantitativní údaje o podstatných nepozorovatelných vstupech použitých v rámci stanovení reálné hodnoty zařazeného do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot, které požaduje odst. 93 písm. d). Pro taková aktiva a závazky účetní jednotka nemusí poskytnout další zveřejnění požadovaná tímto IFRS.

98 U závazku oceněného reálnou hodnotou a emitovaného s neoddělitelným úvěrovým posílením od třetí strany emitent zveřejní existenci takového úvěrového posílení a uvede, zda je zohledněno v ocenění závazku reálnou hodnotou.

99 Účetní jednotka zveřejní kvantitativní informace požadované v tomto IFRS v tabulce, nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

aktivní trh	Trh, na kterém se transakce pro aktiva či závazky uskutečňují dostatečně často a v dostatečném objemu, aby byl zajištěn pravidelný přísun cenových informací.
nákladový přístup	Oceňovací technika, která zohledňuje částku, jež by byla v současnosti vyžadována k nahrazení výkonové kapacity určitého aktiva (často se označuje jako běžné reprodukční náklady).
vstupní cena	Cena zaplacená za nabytí aktiva nebo získaná za předání závazku v rámci směnné transakce.
výstupní cena	Cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku.
očekávaný peněžní tok	Pravděpodobnostně vážený průměr (tj. průměr rozdělení) možných budoucích peněžních toků.
reálná hodnota	Cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění.
nejvyšší a nejlepší využití	Využití nefinančního aktiva účastníky trhu, které by maximalizovalo hodnotu aktiva nebo skupiny aktiv a závazků (například podnik), v jejímž rámci by aktivum bylo využito.
výnosový přístup	Oceňovací techniky, které převádějí budoucí částky (například peněžní toky nebo příjmy a náklady) na jedinou současnou (tj. diskontovanou) částku. Ocenění reálnou hodnotou se určí na základě hodnoty indikované současnými tržními očekáváními ohledně těchto budoucích částek.
vstupy	Předpoklady, které by použili účastníci trhu při oceňování aktiva či závazku, včetně předpokladů týkajících se rizika, například: a) riziko spojené s konkrétní technikou oceňování použitou ke stanovení reálné hodnoty (např. oceňovací model) a b) riziko spojené se vstupními veličinami použitými oceňovací technikou. Vstupy mohou být pozorovatelné či nepozorovatelné.
vstupy na úrovni 1	Kotované (neupravené) ceny na aktivních trzích pro identická aktiva či závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění.
vstupy na úrovni 2	Vstupní údaje jiné než kotované ceny obsažené v úrovni 1, které je pozorovatelné pro aktivum nebo závazek, a to buď přímo, nebo nepřímo.
vstupy na úrovni 3	Nepozorovatelné vstupní údaje pro aktivum či závazek.
tržní přístup	Oceňovací technika, která využívá ceny a další relevantní informace získané díky tržním transakcím zahrnujícím identická či srovnatelná (tj. podobná) aktiva, závazky nebo skupinu aktiv a závazků, jako je podnik.
tržně podpořené vstupy	Vstupní veličiny, které jsou převážně odvozené od pozorovatelných tržních údajů nebo jsou těmito údaji podpořené za pomoci korelace nebo jiných prostředků.
účastníci trhu	Prodávající a kupující na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu pro aktiva nebo závazky, kteří se vyznačují všemi následujícími rysy: a) jsou na sobě navzájem nezávislí, tj. nejsou spřízněnými stranami ve smyslu IAS 24, ačkoli cena v transakci mezi spřízněnými stranami může být použita jako vstupní veličina při oceňování reálnou hodnotou, pokud má účetní jednotka důkaz, že transakce byla uzavřena za tržních podmínek; b) mají odborné znalosti a jsou přiměřeně obeznámeni s aktivem či závazkem a transakcí za použití všech dostupných informací, včetně informací, které lze získat na základě vynaložení náležitého úsilí, které je běžné a obvyklé; c) jsou způsobilí uzavřít transakci s aktivem či závazkem; d) jsou ochotni s aktivem či závazkem uzavřít transakci, tj. jsou motivováni, nikoli jakýmkoli způsobem nuceni tak učinit.

nejvýhodnější trh	Trh, který maximalizuje částku, která by byla získána za prodej aktiva, nebo minimalizuje částku, která by byla zaplacená za převod závazku, po zohlednění transakčních nákladů a nákladů na dopravu.
riziko neplnění	Riziko, že účetní jednotka nesplní závazek. Riziko neplnění zahrnuje vlastní úvěrové riziko účetní jednotky, nemusí však na něj být omezeno.
pozorovatelné vstupy	Vstupní veličiny, které jsou získány za použití tržních údajů, jako jsou veřejně dostupné informace o aktuálních událostech či transakcích, a které zohledňují předpoklady, které by použili při oceňování aktiva či závazku účastníci trhu.
řádná transakce	Transakce, která předpokládá expozici trhu po období před datem ocenění, aby se umožnily marketingové činnosti, které jsou běžné a obvyklé u transakcí zahrnujících taková aktiva či závazky; nejedná se o vynucenou transakci (například vynucená likvidace nebo prodej uskutečněný v tísní).
hlavní trh	Trh s největším objemem a úrovní aktivity pro aktivum či závazek.
riziková prémie	Kompenzace vyžadovaná účastníky trhu, kteří se obávají rizika, za nejistotu související s peněžními toky aktiva či závazku. Rovněž nazývána „úpravou o riziko“.
transakční náklady	Náklady prodeje aktiva či převodu závazku na hlavním (či nejvýhodnějším) trhu pro aktivum či závazek, které jsou přímo přiřaditelné vyřazení aktiva či převodu závazku a splňují obě následující kritéria: a) vyplývají přímo z této transakce a mají pro tuto transakci zásadní význam; b) nevznikly by účetní jednotce, kdyby nebylo rozhodnuto o prodeji aktiva či převodu závazku (podobně jako náklady prodeje definované v IFRS 5).
náklady na dopravu	Náklady, které by vznikly v souvislosti s dopravou aktiva ze současného místa na hlavní (či nejvýhodnější) trh.
zúčtovací jednotka	Úroveň seskupení či rozčlenění aktiva či závazku v IFRS pro účely uznání.
nepozorovatelné vstupy	Vstupní veličiny, pro které nejsou k dispozici tržní údaje a které byly získány za použití nejlepších dostupných informací o předpokladech, které by účastníci trhu použili při oceňování aktiva či závazku.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje použití odstavců 1–99 a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

- B1 Úsudky uplatňované v různých situacích při oceňování se mohou lišit. Tento dodatek popisuje úsudky, které lze uplatnit, pokud účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotou v různých oceňovacích situacích.

PŘÍSTUP OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU

- B2 Cílem ocenění reálnou hodnotou je stanovit odhad ceny, za kterou by se uskutečnila řádná transakce prodeje aktiva nebo převodu závazku mezi účastníky trhu k datu ocenění za obvyklých tržních podmínek. Ocenění reálnou hodnotou vyžaduje, aby účetní jednotka určila všechny následující aspekty:
- a) konkrétní aktivum nebo závazek, které je předmětem ocenění (v souladu s jeho zúčtovací jednotkou);
 - b) u nefinančního aktiva předpoklad ocenění, který je vhodný pro dané ocenění (v souladu s jeho nejlepším a nejvyšším využitím);
 - c) hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro dané aktivum nebo závazek;
 - d) technika (techniky) ocenění vhodná (vhodné) pro dané ocenění, s ohledem na dostupnost údajů, na jejichž základě budou získány vstupy, které představují předpoklady, jež by účastníci trhu použili při oceňování aktiva nebo závazku a úroveň hierarchie reálných hodnot, v jejímž rámci jsou vstupy rozděleny do kategorií.

PŘEDPOKLAD OCENĚNÍ PRO NEFINANČNÍ AKTIVA (ODSTAVCE 31–33)

- B3 Při stanovení reálné hodnoty nefinančního aktiva používaného v kombinaci s jinými aktivy jako skupina (instalovaného nebo jiným způsobem strukturovaného k používání), nebo v kombinaci s jinými aktivy a závazky (např. podniku), vliv předpokladu ocenění záleží na okolnostech. Například:
- a) reálná hodnota aktiva může být stejná, ať už se aktivum používá samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky. Tato situace může nastat, pokud je dané aktivum podnik, který budou účastníci trhu i nadále provozovat. V tomto případě bude v rámci dané transakce oceněn podnik jako celek. Použití aktiv jako skupiny v podniku, jehož provozování trvá, by vytvořilo synergie, které by byly k dispozici účastníkům trhu (tj. synergie pro účastníky trhu, které by proto měly mít vliv na reálnou hodnotu aktiva buď samostatného nebo v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky);
 - b) použití aktiva v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky lze promítnout do ocenění reálnou hodnotou prostřednictvím úprav hodnoty aktiva používaného samostatně. Tato situace může nastat, pokud je dané aktivum stroj a ocenění reálnou hodnotou se stanoví za použití pozorované ceny za podobný stroj (nikoli instalovaný nebo jiným způsobem strukturovaný k používání), upravené o přepravní náklady a náklady na instalaci tak, aby ocenění reálnou hodnotou odráželo současný stav a umístění stroje (instalovaného a strukturovaného pro použití);
 - c) použití aktiva v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky lze promítnout do ocenění reálnou hodnotou prostřednictvím předpokladů účastníka trhu použitých ke stanovení reálné hodnoty aktiva. Například pokud dané aktivum představují zásoby nedokončené výroby, které jsou jedinečné a účastníci trhu je převedou do stavu hotových výrobků, reálná hodnota zásob bude vycházet z předpokladu, že účastníci trhu získali nebo získají specializované strojní zařízení nezbytné k převedení zásob do stavu hotových výrobků;
 - d) použití aktiva v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky lze promítnout do techniky ocenění použité ke stanovení reálné hodnoty aktiva. Tato situace může nastat, používáme-li metodu zvýšených výnosů za více období (*multi-period excess earnings method*) ke stanovení reálné hodnoty nehmotného aktiva, neboť tato technika ocenění bere v úvahu specifický přínos všech doplňkových aktiv a souvisejících závazků ve skupině, v níž bude takové nehmotné aktivum použito;
 - e) v omezenějším počtu případů, kdy účetní jednotka používá určité aktivum v rámci skupiny aktiv, může ocenit aktivum částkou, která se blíží jeho reálné hodnotě, jestliže přiřadí reálnou hodnotu skupiny aktiv jednotlivým aktivům ve skupině. Tato situace může nastat, pokud se ocenění týká nemovitostí a reálná hodnota zhodnocených nemovitostí (tj. skupiny aktiv) je přiřazena jeho podkladovým aktivům (jako jsou pozemky a technická zhodnocení).

REÁLNÁ HODNOTA PŘI PRVOTNÍM UZNÁNÍ (ODSTAVCE 57–60)

- B4 Při rozhodování, zda se reálná hodnota při prvotním uznání rovná transakční ceně, musí účetní jednotka vzít v úvahu faktory specifické pro danou transakci a aktivum nebo závazek. Transakční cena například nemůže vyjadřovat reálnou hodnotu aktiva nebo závazku při prvotním uznání, pokud existuje některá z těchto podmínek:

- a) transakce je realizována mezi spřízněnými stranami, ačkoliv cena v rámci transakce se spřízněnými stranami může být použita jako vstup pro ocenění reálnou hodnotou, pokud má účetní jednotka důkaz, že transakce byla uzavřena za tržních podmínek;
- b) transakce probíhá pod nátlakem nebo je prodávající nucen při transakci akceptovat určitou cenu. Tato situace může nastat například v případě, že prodávající má finanční potíže;
- c) zúčtovací jednotka představovaná transakční cenou se liší od zúčtovací jednotky aktiva nebo závazku oceňovaného reálnou hodnotou. Tato situace může nastat například v případě, že aktivum nebo závazek oceňovaný reálnou hodnotou je pouze jedním z prvků transakce (např. v rámci podnikové kombinace), transakce zahrnuje nevyslovená práva a výsady, které jsou oceňovány samostatně v souladu s jiným IFRS, nebo transakční cena zahrnuje transakční náklady;
- d) trh, na kterém se transakce uskutečňuje, se liší od hlavního trhu (nebo nejvýhodnějšího trhu). Tyto trhy se například mohou lišit, pokud je účetní jednotkou dealer, který uzavírá transakce se zákazníky na maloobchodním trhu, ale hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro výstupní transakci je realizován s jinými dealery na trhu těchto dealerů.

TECHNIKY OCENĚNÍ (ODSTAVCE 61–66)

Tržní přístup

- B5 Tržní přístup používá ceny a další relevantní informace získané prostřednictvím tržních transakcí, jejichž součástí jsou stejná nebo srovnatelná (tj. podobná) aktiva, závazky nebo skupiny aktiv a závazků, jako je podnik.
- B6 Například techniky ocenění, které jsou v souladu s tržním přístupem, často využívají tržních násobků odvozených ze souboru srovnatelných informací. Násobky mohou představovat určité rozpětí, přičemž na každou srovnatelnou informaci připadá odlišný násobek. Výběr vhodného násobku v rámci určitého rozpětí vyžaduje uplatnění úsudku beroucího v úvahu kvalitativní a kvantitativní faktory specifické pro dané ocenění.
- B7 Jednou z technik ocenění v souladu s tržním přístupem je maticové ocenění. Maticové ocenění je matematická technika používaná především k oceňování některých typů finančních nástrojů, jako jsou dluhové cenné papíry, která nevychází výhradně z kotovaných cen konkrétních cenných papírů, ale zaměřuje se spíše na vztah cenných papírů k jiným referenčním kotovaným cenným papírům.

Nákladový přístup

- B8 Nákladový přístup oceňování zohledňuje částku, jež by byla v současnosti vyžadována k nahrazení výkonové kapacity určitého aktiva (často se označuje jako běžné reprodukční náklady).
- B9 Z pohledu prodávajícího účastníka trhu je cena, která má být získána za určité aktivum, založena na nákladech vynaložených kupujícím účastníkem trhu na pořízení nebo zhotovení náhradního aktiva srovnatelné užitečnosti pro účetní jednotku, upravených o zastarání. Je tomu tak proto, že kupující účastník trhu by za aktivum nezaplatil víc, než je částka, za kterou by mohl nahradit výkonovou kapacitu tohoto aktiva. Zastaráním se rozumí zhoršování fyzického stavu, funkční (technické) zastarání a ekonomické (vnější) zastarání a tento termín je širší než odpisy pro účely účetního výkaznictví (alokace historických pořizovacích nákladů) nebo pro daňové účely (pomocí určené doby použitelnosti). V mnoha případech je nástrojem uplatňovaným ke stanovení reálné hodnoty nehmotných aktiv, která se používají v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky, metoda běžných reprodukčních nákladů.

Výnosový přístup

- B10 Výnosový přístup převádí budoucí částky (např. peněžní toky nebo výnosy a náklady) do jediné současné (tj. diskontované) částky. V případě použití výnosového přístupu ocenění reálnou hodnotou odráží současná tržní očekávání týkající se těchto budoucích částek.
- B11 K těmto technikám ocenění patří například:
 - a) techniky oceňování pomocí současné hodnoty (viz odstavce B12–B30);
 - b) modely oceňování opcí, jako např. Black-Scholes-Mertonův model nebo binomický model (tj. model mřížky), které uplatňují techniky oceňování pomocí současné hodnoty a odrážejí časovou hodnotu i vnitřní hodnotu opce;
 - c) metoda zvýšených výnosů za více období, která se používá ke stanovení reálné hodnoty některých nehmotných aktiv.

Techniky oceňování pomocí současné hodnoty

- B12 Odstavce B13–B30 popisují použití technik současné hodnoty ke stanovení reálné hodnoty. Tyto odstavce se zaměřují na techniku úpravy diskontní sazby a na techniku *očekávaného peněžního toku* (očekávané současné hodnoty). Tyto odstavce nepředepisují používání jediné konkrétní techniky oceňování pomocí současné hodnoty, ani neomezuji uplatňování technik současné hodnoty pro stanovení reálné hodnoty na techniky zde uvedené. Technika současné hodnoty použitá ke stanovení reálné hodnoty bude záviset na skutečnostech a okolnostech specifických pro oceňované aktivum nebo závazek

(např. zda lze na trhu pozorovat ceny srovnatelných aktiv nebo závazků) a na dostupnosti dostatečného množství údajů.

Složky určování současné hodnoty

B13 Současná hodnota (tj. aplikace výnosového přístupu) je nástroj, který slouží k propojení mezi budoucími částkami (např. peněžními toky nebo hodnotami) a současnou částkou za použití diskontní sazby. Ocenění aktiva nebo závazku reálnou hodnotou za použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty zachycuje všechny následující prvky z hlediska účastníků trhu v den ocenění:

- a) odhad budoucích peněžních toků oceňovaného aktiva nebo závazku;
- b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu peněžních toků představujících nejistotu plynoucí z těchto peněžních toků;
- c) časová hodnota peněz vyjádřená sazbou bezrizikových peněžních aktiv, která mají splatnost nebo trvání, jež se shoduje s obdobím, k němuž se vztahují příslušné peněžní toky a nepředstavují pro držitele ani nejistotu z hlediska časového průběhu, ani riziko neplnění závazku (tj. bezriziková úroková sazba);
- d) cena za nejistotu plynoucí z peněžních toků (tj. *riziková prémie*);
- e) další faktory, které by účastníci trhu vzali v úvahu za daných okolností;
- f) v případě závazku, riziko neplnění týkající se tohoto závazku, včetně vlastního úvěrového rizika účetní jednotky (tj. dlužníka).

Obecné zásady

B14 Techniky oceňování pomocí současné hodnoty se liší v tom, jak zachycují prvky v odstavci B13. Avšak aplikace jakýchkoli technik současné hodnoty použitých při stanovení reálné hodnoty se řídí všemi následujícími obecnými zásadami:

- a) peněžní toky a diskontní sazby by měly odrážet předpoklady, které by účastníci trhu použili při stanovení ceny daného aktiva nebo závazku;
- b) peněžní toky a diskontní sazby by měly zohledňovat pouze faktory přiřaditelné oceňovanému aktivu nebo závazku;
- c) za účelem zamezení dvojímu započtení nebo opomenutí vlivu rizikových faktorů by diskontní sazby měly odrážet předpoklady, které jsou konzistentní s těmi obsaženými v peněžních tocích. Například diskontní sazba, která odráží nejistotu v očekávání ohledně budoucího neplnění závazků je přiměřená, pokud se použijí smluvní peněžní toky úvěru (tj. techniky úpravy diskontní sazby). Tátáž sazba by neměla být používána, pokud jsou uplatňovány očekávané (tj. pravděpodobnostně vážené) peněžní toky (tj. technika očekávané současné hodnoty), neboť očekávané peněžní toky již odrážejí předpoklady týkající se nejistoty související s budoucím neplněním závazků; měla by tedy místo toho použita diskontní sazba souměřitelná s rizikem plynoucím z očekávaných peněžních toků;
- d) předpoklady týkající se peněžních toků a diskontních sazeb by měly být vnitřně konzistentní. Například nominální peněžní toky, které zahrnují vliv inflace, by měly být diskontovány sazbou, která zahrnuje vliv inflace. Nominální bezriziková úroková sazba zahrnuje vliv inflace. Reálné peněžní toky, které nezahrnují vliv inflace, by měly být diskontovány sazbou, která nezahrnuje vliv inflace. Podobně by peněžní toky po zdanění měly být diskontovány za použití diskontní sazby po zdanění. Peněžní toky před zdaněním by měly být diskontovány sazbou odpovídající těmto peněžním tokům;
- e) diskontní sazby by měly být v souladu se základními ekonomickými faktory měny, ve které jsou vyjádřeny peněžní toky.

Riziko a nejistota

B15 Ocenění reálnou hodnotou za použití technik současné hodnoty se provádí za podmínek nejistoty, protože používané peněžní toky jsou odhady, nikoli známé částky. V mnoha případech jsou částka i časový průběh peněžních toků nejisté. Dokonce i smluvně stanovené částky, jako jsou splátky úvěru, jsou nejisté, pokud existuje riziko neplnění závazků.

B16 Účastníci trhu obecně požadují náhradu (tj. rizikovou prémii) za nejistotu plynoucí z peněžních toků aktiva nebo závazku. Součástí ocenění reálnou hodnotou by měla být riziková prémie odrážející částku, kterou by účastníci trhu požadovali jako náhradu za nejistotu plynoucí z peněžních toků. Jinak by ocenění nevyjadřovalo věrně reálnou hodnotu. V některých případech může být stanovení vhodné rizikové premie obtížné. Míra obtížnosti sama o sobě však není dostatečným důvodem k vyloučení rizikové premie.

B17 Techniky oceňování pomocí současné hodnoty se liší v tom, jakou úpravu o riziko provádějí a v typu peněžních toků, které používají. Například:

- a) technika úpravy diskontní sazby (viz odstavce B18–B22) používá diskontní sazbu upravenou o riziko a smluvní, příslibené nebo nejpravděpodobnější peněžní toky;
- b) metoda 1 techniky očekávané současné hodnoty (viz odstavec B25) používá očekávané peněžní toky upravené o riziko a bezrizikovou úrokovou sazbu;
- c) metoda 2 techniky očekávané současné hodnoty (viz odstavec B26) používá očekávané peněžní toky, které nejsou upravené o riziko a diskontní sazbu upravenou tak, aby zahrnovala rizikovou prémii, kterou účastníci trhu požadují. Tato sazba se liší od sazby použité v případě techniky úpravy diskontní sazby.

Technika úpravy diskontní sazby

- B18** Technika úpravy diskontní sazby používá jediný soubor peněžních toků z řady možných odhadovaných částek, ať již smluvních nebo příslibených (jak je tomu v případě dluhopisů) nebo nejpravděpodobnějších peněžních toků. Ve všech případech jsou tyto peněžní toky podmíněny výskytem určitých událostí (např. smluvní nebo příslibené peněžní toky určitého dluhopisu jsou podmíněny tím, aby na straně dlužníka nedošlo k selhání). Diskontní sazba použitá v rámci techniky úpravy diskontní sazby je odvozována z pozorovaných výnosových měř srovnatelných aktiv nebo závazků, které jsou obchodovány na trhu. Smluvní, příslibené nebo nejpravděpodobnější peněžní toky jsou tedy diskontovány pozorovanou nebo odhadovanou tržní sazbou pro tyto podmíněné peněžní toky (tj. tržní měrou návratnosti).
- B19** Technika úpravy diskontní sazby vyžaduje analýzu tržních údajů týkajících se srovnatelných aktiv nebo závazků. Srovnatelnost je zjišťována prostřednictvím posouzení povahy peněžních toků (např. zda jsou peněžní toky smluvní nebo mimosmluvní a je pravděpodobné, že budou reagovat podobně na změny ekonomických podmínek), ale i dalších faktorů (např. úvěrové pozice, kolaterálu, doby trvání, omezujících ujednání a likvidity). Jinou možností je, že v případě, že jedno srovnatelné aktivum nebo závazek neodráží věrně riziko plynoucí z peněžních toků oceňovaného aktiva nebo závazku, lze odvodit diskontní sazbu na základě údajů několika srovnatelných aktiv nebo závazků ve spojení s bezrizikovou výnosovou křivkou (tj. za použití „stavebnicového“ přístupu).
- B20** Pro ilustraci „stavebnicového“ přístupu (*build-up approach*) vycházejme z předpokladu, že aktivum A je smluvní právo obdržet za jeden rok 800 měnových jednotek (MJ)¹ (tj. není zde žádná nejistota z hlediska časového průběhu). Existuje zavedený trh srovnatelných aktiv a jsou k dispozici informace o těchto aktivech, včetně informace o cenách. Pokud jde o tato srovnatelná aktiva:
- a) aktivum B je smluvní právo obdržet 1 200 MJ za jeden rok a má tržní cenu 1 083 MJ. To znamená, že implicitní roční výnosová míra (tj. jednoletá tržní výnosová míra) je 10,8 procenta [$1\,200\text{ MJ}/1\,083\text{ MJ} - 1$];
 - b) aktivum C je smluvní právo obdržet 700 MJ za dva roky a má tržní cenu 566 MJ. To znamená, že implicitní roční výnosová míra (tj. dvouletá tržní výnosová míra) je 11,2 procenta [$(700\text{ MJ}/566\text{ MJ})^{0,5} - 1$];
 - c) všechna tři aktiva jsou z hlediska rizika srovnatelná (tj. rozptyl možných splátek a kreditů).
- B21** Na základě časového průběhu smluvních plateb, které mají být obdrženy v případě Aktiva A ve srovnání s časovým průběhem v případě Aktiva B a Aktiva C (tj. jeden rok v případě Aktiva B ve srovnání s dvěma lety v případě Aktiva C), je aktivum B považováno za srovnatelnější s Aktivem A. Za použití smluvní platby, která má být obdržena v případě Aktiva A (800 MJ) a jednoleté tržní sazby odvozené z Aktiva B (10,8 procenta), je reálná hodnota aktiva A 722 MJ ($800\text{ MJ}/1,108$). Jinou možností, v případě neexistence dostupných tržních informací týkajících se aktiva B, by bylo odvození jednoleté tržní sazby z Aktiva C za použití „stavebnicového“ přístupu. V tomto případě by dvouletá tržní sazba indikovaná Aktivem C (11,2 procenta) byla upravena na jednoletou tržní sazbu za použití časové struktury bezrizikové výnosové křivky. K určení toho, zda jsou rizikové premie pro jednoletá a dvouletá aktiva stejné, mohou být potřebné další informace a analýzy. Pokud se zjistí, že rizikové premie pro jednoletá a dvouletá aktiva nejsou stejné, dvouletá výnosová míra by byla dále upravena o tento vliv.
- B22** Jestliže je technika úpravy diskontní sazby aplikována na fixní příjmy nebo platby, úprava o riziko plynoucí z peněžních toků oceňovaného aktiva nebo závazku je zahrnuta v diskontní sazbě. V případě některých aplikací techniky úpravy diskontní sazby na peněžní toky, které nejsou pevnými příjmy nebo platbami, může být nezbytná úprava peněžních toků k dosažení srovnatelnosti s pozorovaným aktivem nebo závazkem, z něhož je diskontní sazba odvozena.

Technika očekávané současné hodnoty

- B23** Technika očekávané současné hodnoty používá jako východisko skupinu peněžních toků, která představuje pravděpodobnostně vážený průměr všech možných budoucích peněžních toků (tj. očekávaných peněžních toků). Výsledný odhad odpovídá očekávané hodnotě, která je ze statistického hlediska váženým průměrem možných hodnot diskrétní náhodné proměnné, přičemž příslušné pravděpodobnosti jsou použity jako váhy. Vzhledem k tomu, že všechny možné peněžní toky jsou

¹ V tomto IFRS jsou peněžní částky uvedeny v „měnových jednotkách (MJ)“.

pravděpodobnostně vážené, výsledný očekávaný peněžní tok není podmíněn výskytem jakékoli konkrétní události (na rozdíl od peněžních toků používaných v rámci techniky úpravy diskontní sazby).

- B24 Při přijímání investičního rozhodnutí účastníci trhu, kteří nejsou ochotni nést riziko, počítají s rizikem, že skutečné peněžní toky se mohou lišit od očekávaných peněžních toků. Teorie portfolia rozlišuje mezi dvěma typy rizik:

- nesystémové (diverzifikovatelné) riziko, které představuje riziko specifické pro konkrétní aktivum nebo závazek;
- systémové (nediverzifikovatelné) riziko, které je společným rizikem sdíleným aktivem nebo závazkem s jinými položkami v diverzifikovaném portfoliu.

Podle teorie portfolia bude na rovnovážném trhu účastníkům poskytována náhrada pouze za to, že nesou systémové riziko plynoucí z peněžních toků. (Na trzích, které jsou neefektivní nebo nerovnovážné, mohou být uplatněny jiné formy výnosu nebo náhrady.)

- B25 Metoda 1 techniky očekávané současné hodnoty upravuje očekávané peněžní toky aktiva o systémové (tj. tržní) riziko odečtením peněžní rizikové premie (tj. jedná se o očekávané peněžní toky upravené o riziko). Tyto očekávané peněžní toky upravené o riziko představují jistotní ekvivalent peněžního toku, který je diskontovaný bezrizikovou úrokovou sazbou. Termínem jistotní ekvivalent peněžního toku se rozumí očekávaný peněžní tok (v souladu s jeho definicí) upravený o riziko tak, aby účastník trhu nepreferoval obchodování s jistým peněžním tokem za očekávaný peněžní tok. Pokud by účastník trhu byl například ochoten obchodovat s očekávaným peněžním tokem ve výši 1 200 MJ za jistý peněžní tok ve výši 1 000 MJ, pak 1 000 MJ je jistotním ekvivalentem 1 200 MJ (tj. 200 MJ by představovalo hotovostní rizikovou premii). V tomto případě by účastník trhu neměl preferenci ohledně drženého aktiva.

- B26 Oproti tomu metoda 2 techniky očekávané současné hodnoty provádí úpravu o systémové (tj. tržní) riziko aplikací rizikové premie na bezrizikovou úrokovou sazbu. Očekávané peněžní toky jsou tudíž diskontovány sazbou, která odpovídá očekávané sazbě související s pravděpodobnostně váženými peněžními toky (tj. očekávané výnosové míře). K odhadu očekávané výnosové míry lze použít modely uplatňované pro stanovení cen rizikových aktiv, jako je model oceňování kapitálových aktiv. Vzhledem k tomu, že diskontní sazbou použitou v rámci techniky úpravy diskontní sazby je výnosová míra vztahující se k podmíněným peněžním tokům, je pravděpodobné, že bude vyšší než diskontní sazba použitá při uplatnění metody 2 techniky očekávané současné hodnoty, což je očekávaná výnosová míra vztahující se k očekávaným nebo pravděpodobnostně váženým peněžním tokům.

- B27 Pro ilustraci metody 1 a 2 vycházíme z předpokladu, že určité aktivum má očekávané peněžní toky ve výši 780 MJ v jednom roce stanovené na základě možných peněžních toků a pravděpodobností uvedených níže. Odpovídající bezriziková úroková sazba pro peněžní toky s horizontem jednoho roku je 5 procent a systémová riziková premie pro aktivum se stejným rizikovým profilem činí 3 procenta.

Možné peněžní toky	Pravděpodobnost	Pravděpodobnostně vážené peněžní toky
500 MJ	15 %	75 MJ
800 MJ	60 %	480 MJ
900 MJ	25 %	225 MJ
Očekávané peněžní toky		780 MJ

- B28 V tomto jednoduchém názorném příkladu očekávané peněžní toky (780 MJ) představují pravděpodobnostně vážený průměr tří možných výsledků. V situacích bližších realitě by mohlo existovat mnoho možných výsledků. Při uplatnění techniky očekávané současné hodnoty však není vždy nutné brát v úvahu rozdělení všech možných peněžních toků za použití složitých modelů a technik. Spíše lze vypracovat omezený počet samostatných variant a pravděpodobností, které zachycují řadu možných peněžních toků. Účetní jednotka může například použít realizované peněžní toky za některé relevantní minulé období upravené o změny okolností, které nastaly následovně (např. změny vnějších faktorů, včetně ekonomických nebo tržních podmínek, trendů v odvětví a v oblasti hospodářské soutěže a rovněž změny vnitřních faktorů, které mají konkrétnější dopad na účetní jednotku), s přihlédnutím k předpokladům účastníků trhu.

- B29 Teoreticky je současná hodnota (tj. reálná hodnota) peněžních toků aktiva stejná, ať je určována za použití metody 1 nebo metody 2, a to na základě následujícího postupu:

- v případě použití metody 1 jsou očekávané peněžní toky upraveny o systémové (tj. tržní) riziko. Při neexistenci tržních údajů, které by přímo indikovaly výši úpravy o riziko, lze tuto úpravu odvodit z modelu oceňování aktiv za použití konceptu jistotních ekvivalentů. Například úpravu o riziko (tj. peněžní rizikovou premii ve výši 22 MJ) by bylo možné určit za použití systémové rizikové premie ve výši 3 procent ($780 \text{ MJ} - [780 \text{ MJ} \times (1,05/1,08)]$). Výsledkem tohoto postupu jsou pak očekávané peněžní toky upravené o riziko ve výši 758 MJ ($780 \text{ MJ} - 22 \text{ MJ}$). 758 MJ je jistotní ekvivalent 780 MJ a je diskontován bezrizikovou úrokovou sazbou (5 procent). Současná hodnota (tj. reálná hodnota) aktiva je 722 MJ ($758 \text{ MJ}/1,05$);

- b) v případě použití metody 2 očekávané peněžní toky nejsou upraveny o systémové (tj. tržní) riziko. Na rozdíl od metody 1 je úprava o toto riziko zahrnuta v diskontní sazbě. Očekávané peněžní toky jsou tedy diskontovány očekávanou výnosovou mírou ve výši 8 procent (tj. bezrizikovou úrokovou sazbou ve výši 5 procent zvýšenou o systémovou rizikovou prémii ve výši 3 procent). Současná hodnota (tj. reálná hodnota) aktiva je 722 MJ (780 MJ/1,08).

B30 Při uplatnění techniky očekávané současné hodnoty v rámci stanovení reálné hodnoty lze použít metodu 1 nebo metodu 2. Volba metody 1 nebo metody 2 bude záviset na skutečnostech a okolnostech specifických pro oceňované aktivum nebo závazek, na míře, v níž je k dispozici dostatek údajů a na uplatněných úsudcích.

APLIKACE TECHNIK SOUČASNÉ HODNOTY NA ZÁVAZKY A NA VLASTNÍ KAPITÁLOVÉ NÁSTROJE ÚČETNÍ JEDNOTKY, KTERÉ NEJSOU V DRŽENÍ JINÝCH STRAN JAKO AKTIVA (ODSTAVCE 40 A 41)

B31 Při použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty ke stanovení reálné hodnoty závazku, který není v držení jiné strany jako aktivum (např. závazku z titulu ukončení provozu), účetní jednotka, mimo jiné, stanoví odhad budoucích peněžních odtoků, které by účastníci trhu očekávali při plnění závazku. Tento odhad budoucích peněžních odtoků by měl zohledňovat očekávání účastníků trhu týkající se nákladů na plnění závazku a náhrady, kterou by účastník trhu vyžadoval za převzetí závazku. Součástí této náhrady je výnos, který by účastník trhu vyžadoval za následující činnosti:

- provedení činnosti (tj. hodnota plnění závazku, např. z titulu využití zdrojů, které by mohly být použity pro jiné činnosti) a
- převzetí rizika spojeného se závazkem (tj. *riziková prémie*, která odráží riziko, že se skutečné peněžní odtoky mohou lišit od očekávaných peněžních odtoků; viz odstavec B33).

B32 Například pro nefinanční závazek není stanovena smluvní výnosová míra a není k dispozici pozorovatelný tržní výnos pro tento závazek. V některých případech nebude možné rozlišit složky výnosu, který by od sebe navzájem požadovali účastníci trhu (např. při použití ceny, kterou by dodavatel z řad třetích stran účtoval na bázi pevné ceny). V ostatních případech musí účetní jednotka odhadnout tyto složky samostatně (např. při použití ceny, kterou by dodavatel z řad třetích stran cenu účtoval metodou nákladů a přírážky, protože dodavatel v tomto případě neponese riziko budoucích změn nákladů).

B33 Účetní jednotka může zahrnout rizikovou prémii do stanovení reálné hodnoty závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky, který není v držení jiné strany jako aktivum, jedním z následujících způsobů:

- úpravou peněžních toků (tj. jako zvýšení částky peněžních odtoků) nebo
- úpravou sazby použité k diskontování budoucích peněžních toků na jejich současné hodnoty (tj. jako snížení diskontní sazby).

Účetní jednotka je povinna zajistit, aby nedocházelo k dvojímu započítání nebo opomenutí úprav o rizika. Pokud budou například zvýšeny odhadované peněžní toky za účelem zohlednění náhrady za převzetí rizika spojeného s určitým závazkem, diskontní sazba by neměla být upravena tak, aby odrážela toto riziko.

VSTUPY PRO TECHNIKY OCENĚNÍ (ODSTAVCE 67–71)

B34 Jako příklady trhů, na kterých by mohly být pozorovatelné vstupy pro některá aktiva a závazky (např. finanční nástroje), lze uvést:

- Burzovní trhy.* Na burzovním trhu jsou závěrečné ceny jak snadno dostupné, tak všeobecně vyjadřující reálnou hodnotu. Příkladem takového trhu je Londýnská burza cenných papírů.
- Trhy dealerů.* Na trhu dealerů figurují dealeri připraveni k obchodování (buď k nákupu, nebo prodeji na vlastní účet), čímž poskytují likviditu na základě používání vlastního kapitálu k držení souboru položek, pro které tvoří trh. Kupní a prodejní ceny (představující cenu, za kterou je dealer ochoten nakupovat a cenu, za kterou je dealer ochoten prodávat) jsou obvykle snadněji dostupné, než zobchodované ceny. Mimoburzovní trhy (u kterých jsou ceny veřejně oznamovány) představují také trhy dealerů. Trhy dealerů existují také pro některá další aktiva a závazky, včetně některých finančních nástrojů, komodit a hmotného majetku (např. použitého zařízení).
- Zprostředkované trhy.* Na zprostředkovaném trhu se zprostředkovatelé snaží najít pro kupující vhodné prodávající a naopak, ale nejsou připraveni obchodovat na vlastní účet. Jinými slovy, zprostředkovatelé nepoužívají svůj vlastní kapitál k držení souboru položek, pro který tvoří trh. Zprostředkovatel zná prodejní a kupní ceny příslušných stran, ale jednotlivé strany obvykle neznají cenové požadavky druhé strany. K dispozici jsou někdy ceny provedených transakcí. Součástí zprostředkovaných trhů jsou sítě elektronické komunikace, v jejichž rámci jsou párovány příkazy k nákupu a prodeji a komerční a rezidenční realitní trhy.

- d) *Přímé trhy mezi hlavními účastníky.* Na přímém trhu mezi hlavními účastníky jsou transakce, jak původní, tak opětovné prodeje, sjednávány nezávisle bez zprostředkovatele. Veřejností může být zpřístupněno omezené množství informací o těchto transakcích.

HIERARCHIE REÁLNÝCH HODNOT (ODSTAVCE 72–90)

Vstupy na úrovni 2 (odstavce 81–85)

B35 Jako příklady vstupů na úrovni 2 u konkrétních aktiv a závazků lze uvést:

- a) *Úrokové swapy s úrokovou sazbou typu „přijetí pevné sazby a platba proměnlivé sazby“ na základě swapové sazby LIBOR (Londýnská mezibankovní nabídková sazba).* Vstupem na úrovni 2 by byla swapová sazba LIBOR, pokud je tato sazba pozorovatelná v obvykle kotovaných intervalech v podstatě po celou dobu trvání swapu;
- b) *Úrokové swapy s úrokovou sazbou typu „přijetí pevné sazby a platba proměnlivé sazby“ na základě výnosové křivky vyjádřené v cizí měně.* Vstupem na úrovni 2 by byla swapová sazba na základě výnosové křivky vyjádřené v cizí měně, která je pozorovatelná v obvykle kotovaných intervalech v podstatě po celou dobu trvání swapu. To by bylo v případě, že doba trvání swapu je 10 let, a že tato sazba je pozorovatelná v běžně kotovaných intervalech po dobu 9 let, za předpokladu, že jakákoli přiměřená extrapolace výnosové křivky pro rok 10 by neměla podstatný dopad na stanovení reálné hodnoty swapu jako celku.
- c) *Úrokové swapy s úrokovou sazbou typu „přijetí pevné sazby a platba proměnlivé sazby“ na základě nejvýhodnější úrokové sazby konkrétní banky.* Vstupem na úrovni 2 by byla nejvýhodnější sazba této banky odvozená prostřednictvím extrapolace za předpokladu, že extrapolované hodnoty jsou potvrzeny pozorovatelnými tržními údaji, například korelací s úrokovou sazbou, která je pozorovatelná v podstatě po celou dobu trvání swapu.
- d) *Třiletá opce na akcie obchodované na burze.* Vstupem na úrovni 2 by byla implicitní volatilita pro akcie odvozené prostřednictvím extrapolace pro rok 3, pokud platí obě následující podmínky:
- i) ceny za jednoleté a dvouleté opce na akcie jsou pozorovatelné;
 - ii) extrapolovaná implicitní volatilita třileté opce je potvrzena pozorovatelnými tržními údaji v podstatě po celou dobu trvání opce.
- V tomto případě by implicitní volatilita mohla být odvozena extrapolací z implicitní volatility jednoleté a dvouleté opce na akcie a potvrzena implicitní volatilitou pro třileté opce na akcie srovnatelných účetních jednotek, za předpokladu, že je dosaženo korelace s jednoletou a dvouletou implicitní volatilitou.
- e) *Licenční ujednání.* V případě licenčního ujednání, které je získáno v rámci podnikové kombinace a bylo nedávno sjednáno nabytou jednotkou (stranou licenčního ujednání) s nespřízněnou stranou, by vstupem na úrovni 2 byla sazba licenčního poplatku ve smlouvě s nespřízněnou stranou na vzniku ujednání.
- f) *Zásoby hotových výrobků v maloobchodní prodejně.* U zásob hotových výrobků, které jsou získány v rámci podnikové kombinace, by vstupem na úrovni 2 byla buď cena pro spotřebitele na maloobchodním trhu, nebo cena pro maloobchodní prodejce na velkoobchodním trhu, upravená o rozdíly mezi stavem a umístěním příslušné položky zásob a srovnatelných (tj. podobných) položek zásob tak, aby ocenění reálnou hodnotou odráželo cenu, jež by byla získána při transakci prodeje zásob jinému maloobchodnímu prodejci, který by završil příslušné prodejní úsilí. Z koncepčního hlediska bude ocenění reálnou hodnotou stejné, ať již jsou prováděny úpravy maloobchodní ceny (směrem dolů) nebo velkoobchodní ceny (směrem nahoru). Obecně platí, že pro ocenění reálnou hodnotou by měla být použita cena, která vyžaduje nejmenší množství subjektivních úprav.
- g) *Držená a používaná budova.* Vstupem na úrovni 2 by byla cena budovy za metr čtvereční (násobek ocenění) odvozená z pozorovatelných tržních údajů, například násobků odvozených z cen pozorovaných transakcí týkajících se srovnatelných (tj. podobných) budov v podobných lokalitách.
- h) *Penězotvorná jednotka.* Vstupem na úrovni 2 by byl násobek ocenění (např. násobek zisků nebo výnosů nebo obdobného měřítka výkonnosti) odvozený z pozorovatelných tržních údajů, například násobky odvozené z cen pozorovaných transakcí týkajících se srovnatelných (tj. podobných) podniků, s přihlédnutím k provozním, tržním, finančním i nefinančním faktorům.

Vstupy na úrovni 3 (odstavce 86–90)

B36 Jako příklady vstupů na úrovni 3 u konkrétních aktiv a závazků lze uvést:

- a) *Dlouhodobý měnový swap.* Vstupem na úrovni 3 by byla úroková sazba v konkrétní měně, která není pozorovatelná a nelze ji potvrdit pozorovatelnými tržními údaji v obvykle kotovaných intervalech nebo jinak v zásadě po celou dobu trvání měnového swapu. Úrokové sazby měnových swapů jsou swapové sazby vypočtené z výnosových křivek v příslušných zemích.

- b) *Tříletá opce na akcie obchodované na burze.* Vstupem na úrovni 3 by byla historická volatilita, tj. volatilita pro akcie odvozená z historických cen akcií. Historická volatilita obvykle nepředstavuje současná očekávání účastníků trhu týkající se budoucí volatility, a to ani v případě, že je to jediná informace, která je k dispozici pro ocenění opce.
- c) *Úrokový swap.* Vstupem na úrovni 3 by byla úprava na konsensuální (nezávaznou) tržní cenu střed za příslušný swap zpracovaná za použití údajů, které nejsou přímo pozorovatelné a nelze je jinak potvrdit pozorovatelnými tržními údaji.
- d) *Závazek z titulu ukončení provozu převzatý v rámci podnikové kombinace.* Vstupem na úrovni 3 by byl současný odhad za použití vlastních údajů účetní jednotky týkající se budoucích peněžních odtoků, jež mají být uhrazeny za účelem splnění závazku (včetně očekávání účastníků trhu ohledně nákladů na plnění tohoto závazku a náhrady, kterou by účastník trhu požadoval za převzetí závazku demontovat aktivum), pokud nejsou k dispozici přiměřeně dostupné informace, které by naznačovaly, že by účastníci trhu použili odlišné předpoklady. Tento vstup na úrovni 3 by byl použit v rámci techniky oceňování pomocí současné hodnoty společně s jinými vstupy, např. současnou bezrizikovou úrokovou sazbou nebo bezrizikovou úrokovou sazbou upravenou o úvěrové riziko, pokud se vliv úvěrové pozice účetní jednotky na reálnou hodnotu závazku odráží v diskontní sazbě, nikoli v odhadu budoucích peněžních odtoků.
- e) *Peněžotvorná jednotka.* Vstupem na úrovni 3 by byla finanční prognóza (např. peněžních toků nebo hospodářského výsledku) vypracovaná za použití vlastních údajů účetní jednotky, pokud nejsou k dispozici žádné přiměřené informace, které by naznačovaly, že účastníci trhu by použili odlišné předpoklady.

OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU, POKUD DOŠLO K PODSTATNÉMU POKLESU OBJEMU NEBO ÚROVNĚ AKTIVITY V SOUVISLOSTI S URČITÝM AKTIVEM NEBO ZÁVAZKEM

- B37 Na reálnou hodnotu aktiva nebo závazku může mít vliv situace, kdy došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s tímto aktivem nebo závazkem ve vztahu k běžné tržní aktivitě v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem (či podobnými aktivy nebo závazky). Za účelem zjištění na základě dostupných důkazů, zda došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem, musí účetní jednotka posoudit význam a relevanci faktorů, jako například:
- a) existuje málo nedávných transakcí;
 - b) cenové kotace nejsou vypracovány za použití současných informací;
 - c) cenové kotace se podstatně liší buď z hlediska času, nebo mezi tvůrci trhu (např. některé zprostředkované trhy);
 - d) ukazatele, které byly dříve ve výrazné korelaci s reálnými hodnotami daného aktiva nebo závazku, prokazatelně nekorelují s nedávnými údaji o reálné hodnotě tohoto aktiva nebo závazku;
 - e) dochází k podstatnému nárůstu premii za implicitní riziko likvidity, ukazatelů výnosů nebo výkonnosti (např. poměr úvěrů s opožděnými platbami nebo závažnost ztrát) v souvislosti s pozorovanými transakcemi nebo kotovanými cenami ve srovnání s odhadem očekávaných peněžních toků stanoveným danou účetní jednotkou, s přihlédnutím ke všem dostupným tržním údajům o úvěrovém riziku a jiném riziku neplnění závazků ve vztahu k určitému aktivu nebo závazku;
 - f) dochází k širokému rozpětí nabídkové a poptávkové ceny nebo k podstatnému zvýšení rozpětí nabídkové a poptávkové ceny;
 - g) dochází k podstatnému poklesu aktivity trhu ve vztahu k novým emisím (tj. primárního trhu) týkajícím se daného aktiva nebo závazku či podobných aktiv nebo závazků nebo zde takový trh chybí;
 - h) veřejně dostupné je jen omezené množství informací (např. pro transakce, které se uskutečňují na přímém trhu mezi hlavními účastníky).
- B38 Pokud účetní jednotka vyvodí závěr, že došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem ve vztahu k běžné tržní aktivitě v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem (nebo podobných aktiv či závazků), je třeba provést další analýzu transakcí nebo kotovaných cen. Pokles objemu nebo úrovně aktivity sám o sobě nemusí naznačovat, že cena transakce nebo kotovaná cena nevyjadřuje reálnou hodnotu nebo že transakce na tomto trhu není řádná. Pokud však účetní jednotka zjistí, že transakce nebo kotovaná cena nevyjadřuje reálnou hodnotu (mohou například existovat transakce, které nejsou řádné), bude nutné provést úpravu transakcí nebo kotovaných cen, pokud účetní jednotka používá tyto ceny jako základ pro ocenění reálnou hodnotou a tato úprava může být podstatná pro ocenění reálnou hodnotou jako celek. Úpravy mohou být rovněž nezbytné za jiných okolností (např. pokud cena za podobné aktivum vyžaduje podstatnou úpravu, aby byla učiněna srovnatelnou s oceňovaným aktivem nebo v případě, že je cena neaktuální).
- B39 Tento IFRS nepředepisuje metodiku pro provádění podstatných úprav transakcí nebo kotovaných cen. Viz odstavce 61–66 a B5–B11, ve kterých je analyzováno používání technik ocenění při ocenění reálnou hodnotou. Bez ohledu na použitou techniku ocenění je účetní jednotka povinna do ocenění promítnout

přiměřené úpravy o riziko, včetně rizikové premie odrážející částku, kterou by účastníci trhu požadovali jako náhradu za nejistotu plynoucí z peněžních toků aktiva nebo závazku (viz odstavec B17). Jinak by ocenění nevyjadřovalo věrně reálnou hodnotu. V některých případech může být stanovení vhodné úpravy o riziko obtížné. Míra obtížnosti sama o sobě však není dostatečným důvodem k vyloučení úpravy o riziko. Úprava o riziko by měla odrážet řádnou transakci mezi účastníky trhu v den ocenění za obvyklých tržních podmínek.

- B40 Pokud došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem, může být vhodné přistoupit ke změně techniky ocenění nebo k použití více technik ocenění (např. uplatnění tržního přístupu a techniky oceňování pomocí současné hodnoty). Při stanovení vah ukazatelů reálné hodnoty vyplývajících z použití více technik ocenění by účetní jednotka měla vzít v úvahu přiměřenost rozsahu ocenění reálnou hodnotou. Cílem je určit konkrétní bod v tomto rozsahu, který nejpřesněji vyjadřuje reálnou hodnotu za obvyklých tržních podmínek. Široký rozsah ocenění reálnou hodnotou může být signálem, že je třeba provést další analýzu.
- B41 I v případě, že došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem, cíl ocenění reálnou hodnotou zůstává stejný. Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci (tj. nikoli v situaci nucené likvidace nebo prodeje v tísní) mezi účastníky trhu v den ocenění za obvyklých tržních podmínek.
- B42 Odhad ceny, za kterou by účastníci trhu byli ochotni uzavřít transakci ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek, pokud došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem, závisí na skutečnostech a okolnostech ke dni ocenění a vyžaduje uplatnění úsudku. Záměr účetní jednotky držet určité aktivum nebo vypořádat či jinak splnit závazek není při oceňování reálnou hodnotou relevantní, neboť reálná hodnota je ocenění založené na tržních aspektech, nikoli specifická hodnota ocenění pro určitou účetní jednotku.

Identifikace transakcí, které nejsou řádné

- B43 Identifikace, zda je určitá transakce řádná (nebo není řádná) je obtížnější, pokud došlo k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem ve vztahu k běžné tržní aktivitě v souvislosti s tímto aktivem nebo závazkem (či podobnými aktivy nebo závazky). Za těchto okolností není vhodné vyvozovat závěr, že všechny transakce na tomto trhu nejsou řádné (tj. že se jedná o nucené likvidace nebo prodej v tísní). Lze uvést následující příklady okolností, které mohou naznačovat, že transakce není řádná:
- a) transakce nebyla přiměřeným způsobem vystavena působení tržních mechanismů v době předcházející dni ocenění tak, aby byly umožněny marketingové činnosti, které jsou běžné a obvyklé pro transakce týkající se těchto aktiv nebo závazků za obvyklých tržních podmínek;
 - b) existovalo běžné a obvyklé marketingové období, ale prodávající nabídl aktivum nebo závazek jedinému účastníkovi trhu;
 - c) prodávající je v konkurzu či nucené správě nebo mu tato situace hrozí (tj. prodávající realizuje prodej v tísní);
 - d) prodávající byl nucen přistoupit k prodeji, aby vyhověl požadavkům regulačních nebo právních předpisů (tj. prodávající byl k prodeji nucen okolnostmi);
 - e) transakční cena je odlehlou hodnotou ve srovnání s jinými nedávnými transakcemi týkajícími se téhož nebo podobného aktiva nebo závazku.

Účetní jednotka vyhodnotí okolnosti s cílem určit, zda na základě přesvědčivosti dostupných důkazů lze transakci klasifikovat jako řádnou.

- B44 Účetní jednotka posoudí při oceňování reálnou hodnotou nebo stanovení odhadu tržních rizikových premií všechny následující aspekty:
- a) pokud důkazy naznačují, že transakce není řádná, účetní jednotka musí přikládat malou, případně žádnou váhu (v porovnání s jinými ukazateli reálné hodnoty), této transakční ceně;
 - b) v případě, že důkazy naznačují, že transakce je řádná, účetní jednotka tuto transakční cenu vezme v úvahu. Výše váhy přikládané této transakční ceně ve srovnání s jinými ukazateli reálné hodnoty bude záviset například na následujících skutečnostech a okolnostech:
 - i) objem transakce;
 - ii) srovnatelnost transakce s oceňovaným aktivem nebo závazkem;
 - iii) blízkost transakce ke dni ocenění;
 - c) pokud účetní jednotka nemá dostatek informací k vyvození závěru, zda je transakce řádná, musí vzít v úvahu transakční cenu. Transakční cena ovšem nemusí vyjadřovat reálnou hodnotu (tj. transakční cena není nutně jediným nebo hlavním základem pro ocenění reálnou hodnotou nebo pro odhad tržních rizikových premií). Pokud účetní jednotka nemá dostatek informací k vyvození závěru, zda

jsou určité transakce řádné, bude přikládat těmto transakcím menší váhu ve srovnání s jinými transakcemi, u kterých je zjištěno, že jsou řádné.

Účetní jednotka není povinna podniknout vyčerpávající kroky ke zjištění, zda je určitá transakce řádná, nesmí však ignorovat informace, které jsou v přiměřené míře k dispozici. Pokud je účetní jednotka stranou transakce, má se za to, že má k dispozici dostatek informací k vyvození závěru, zda je transakce řádná.

Používání kotovaných cen poskytnutých třetími stranami

- B45 Tento IFRS nevylučuje používání kotovaných cen poskytnutých třetími stranami, jako jsou oceňovací služby nebo obchodníci s cennými papíry, pokud účetní jednotka zjistí, že kotované ceny poskytnuté těmito stranami, jsou stanoveny v souladu s tímto IFRS.
- B46 Pokud došlo v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem k podstatnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity, účetní jednotka posoudí, zda kotované ceny poskytnuté třetími stranami byly stanoveny za použití současných informací, které odrážejí řádné transakce nebo pomocí techniky ocenění, která odráží předpoklady účastníků trhu (včetně předpokladů týkajících se rizik). Jestliže je přikládána váha kotované ceně jako vstupu pro ocenění reálnou hodnotou, účetní jednotka přikládá menší váhu (ve srovnání s jinými ukazateli reálné hodnoty, které odrážejí výsledky transakcí) cenovým odhadům, jež neodrážejí výsledky transakcí.
- B47 Kromě toho při přikládání váhy dostupným důkazům je třeba vzít v úvahu povahu cenového odhadu (např. zda je cenový odhad orientační cenou nebo závaznou nabídkou) a větší váhu je nutno přikládat cenovým odhadům poskytovaným třetími stranami, které představují závazné nabídky.

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou závaznost jako ostatní části IFRS.

- C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.
- C2 Účetní jednotka aplikuje tento IFRS prospektivně od počátku ročního období, ve kterém byl prvotně aplikován.
- C3 Požadavky na zveřejnění tohoto IFRS nemusí být aplikovány na srovnávací informace poskytované za období před prvotní aplikací tohoto IFRS.
- C4 Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 52. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2014 nebo později. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně od začátku ročního období, ve kterém byl prvotně použit IFRS 13. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- C5 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 52. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.
- C6 IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 15

Výnosy ze smluv se zákazníky

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je stanovit zásady, které musí účetní jednotka uplatňovat k vykazování užitečných informací týkajících se povahy, částky, času a nejistoty *výnosů* a peněžních toků, které vyplývají ze smlouvy se zákazníkem, pro uživatele účetní závěrky.

Splnění cíle

- 2 Hlavní zásadou tohoto standardu směřující ke splnění cíle uvedeného v odstavci 1 je, že účetní jednotka uzná výnosy tak, aby zachytila převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží protihodnotu, na niž má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok výměnou za toto zboží nebo služby.
- 3 Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit podmínky smlouvy a všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard, včetně použití jakýchkoli praktických zjednodušení, konzistentním způsobem na smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností.
- 4 Tento standard specifikuje účtování o jednotlivých smlouvách se zákazníky. Účetní jednotka však může tento standard použít jako praktické zjednodušení na portfolio smluv (nebo na *závazky k plnění*) s podobnými charakteristikami, pokud rozumně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, významně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na jednotlivé smlouvy (nebo závazky k plnění) v rámci tohoto portfolio. Při účtování o portfolio musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolio.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 5 Účetní jednotka použije tento standard na všechny smlouvy se zákazníky s výjimkou následujících:
- a) leasingových smluv, které spadají do působnosti IFRS 16 *Leasingy*;
 - b) smluv, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 17 *Pojistné smlouvy*. Účetní jednotka se však může rozhodnout použít tento standard na pojistné smlouvy, jejichž primárním účelem je poskytování služeb za pevný poplatek v souladu s odstavcem 8 standardu IFRS 17;
 - c) finančních nástrojů a jiných smluvních práv nebo závazků, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*, IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IFRS 11 *Společná ujednání*, IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*, a
 - d) nepeněžních směn mezi účetními jednotkami ve stejné oblasti podnikání s cílem usnadnit prodej zákazníkům nebo potenciálním zákazníkům. Tento standard by se například nevztahoval na smlouvy uzavřené mezi dvěma ropnými společnostmi, které se dohodly na směně ropy s cílem včasného uspokojení poptávky svých zákazníků na různých místech určení.
- 6 Účetní jednotka použije tento standard na smlouvu (s výjimkou smluv uvedených v odstavci 5) pouze v případě, že protistranou této smlouvy je zákazník. Zákazník je osoba, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu. Protistrana smlouvy by nebyla zákazníkem například v případě, že by s účetní jednotkou uzavřela smlouvu o účasti na činnosti nebo procesu, při níž by smluvní strany sdílely rizika a požitky vyplývající z této činnosti nebo procesu (jako například vytvoření aktiva v rámci ujednání o spolupráci), a ne jen získala výsledek běžné činnosti této účetní jednotky.
- 7 Smlouva se zákazníkem může spadat částečně do rozsahu působnosti tohoto standardu a částečně do rozsahu působnosti jiných standardů uvedených v odstavci 5.
- a) Pokud tyto jiné standardy specifikují, jak oddělit a/nebo prvotně ocenit jednu nebo více částí této smlouvy, účetní jednotka uplatní nejprve požadavky na oddělení a/nebo ocenění uvedené v těchto standardech. Účetní jednotka musí z *transakční ceny* vyloučit částku týkající se té části (nebo částí) smlouvy, které jsou prvotně oceněny v souladu s jinými standardy, a musí uplatnit odstavce 73–86 pro alokaci částky transakční ceny, která (případně) zbývá, na jednotlivé závazky k plnění spadající do rozsahu působnosti tohoto standardu a na jakékoli další části smlouvy uvedené v odst. 7 písm. b);
 - b) Pokud tyto jiné standardy nespecifikují, jak oddělit a/nebo prvotně ocenit jednu nebo více částí této smlouvy, pak účetní jednotka použije pro oddělení a/nebo prvotní ocenění části (nebo částí) této smlouvy tento standard.
- 8 Tento standard specifikuje vykazování přírůstkových nákladů na získání smlouvy se zákazníkem a nákladů vynaložených na plnění smlouvy se zákazníkem, pokud tyto náklady nespádají do rozsahu působnosti jiného standardu (viz odstavce 91–104). Účetní jednotka použije tyto odstavce pouze na vynaložené náklady vztahující se ke smlouvě se zákazníkem (nebo k části této smlouvy), která spadá do rozsahu působnosti tohoto standardu.

UZNÁVÁNÍ

Identifikace smlouvy

- 9 Účetní jednotka zaúčtuje smlouvu se zákazníkem, která spadá do rozsahu působnosti tohoto standardu, pouze v případě, jsou-li splněna všechna následující kritéria:
- a) smluvní strany smlouvu schválily (písemně, ústně nebo v souladu s jinou běžnou obchodní praxí) a jsou zavázány k plnění svých příslušných závazků;
 - b) účetní jednotka je schopna identifikovat práva jednotlivých stran týkající se zboží nebo služeb, které mají být převedeny;
 - c) účetní jednotka je schopna identifikovat platební podmínky u zboží nebo služeb, které mají být převedeny;
 - d) smlouva má obchodní podstatu (tj. očekává se, že na základě této smlouvy se změní riziko, čas nebo částka budoucích peněžních toků účetní jednotky) a
 - e) je pravděpodobné, že účetní jednotka bude inkasovat protihodnotu, na kterou jí vznikne nárok výměnou za zboží nebo služby, které budou převedeny na zákazníka. Při hodnocení pravděpodobnosti toho, zda je částka protihodnoty inkasovatelná, musí účetní jednotka zvažovat pouze schopnost a úmysl zákazníka tuto částku protihodnoty zaplatit, jakmile nastane její splatnost. Částka protihodnoty, na kterou bude mít účetní jednotka nárok, může být nižší než cena uvedená ve smlouvě, pokud je protihodnota proměnlivá, protože účetní jednotka může zákazníkovi nabídnout cenovou úlevu (viz odstavec 52).
- 10 Smlouva je dohodou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky. Vymahatelnost práv a závazků ve smlouvě je otázkou práva. Smlouvy mohou být písemné, ústní nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky. Postupy a procesy uzavírání smluv se zákazníky se liší podle jednotlivých jurisdikcí, odvětví a účetních jednotek. Kromě toho se mohou lišit i v rámci jedné účetní jednotky (mohou například záviset na typu zákazníka nebo na povaze přislíbeného zboží nebo služeb). Účetní jednotka musí tyto postupy a procesy zvážit při určování, zda a kdy na základě dohody se zákazníkem vznikají vymahatelná práva a závazky.
- 11 Některé smlouvy se zákazníky nemusí mít pevně stanovenou dobu trvání a kterákoli ze smluvních stran je může kdykoli ukončit nebo modifikovat. Jiné smlouvy se mohou automaticky obnovovat v pravidelných intervalech, které jsou specifikovány ve smlouvě. Účetní jednotka použije tento standard na dobu trvání smlouvy (tj. smluvní období), ve kterém mají smluvní strany stávající vymahatelná práva a závazky.
- 12 Pro účely tohoto standardu smlouva neexistuje, pokud mají všechny smluvní strany jednostranné vymahatelné právo ukončit smlouvu bez počátečního plnění bez náhrady pro druhou stranu (nebo strany). O smlouvu bez počátečního plnění se jedná, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- a) účetní jednotka dosud nepředala žádné přislíbené zboží ani služby na zákazníka a
 - b) účetní jednotka dosud neobdržela žádnou protihodnotu výměnou za přislíbené zboží nebo služby, ani jí na ni dosud nevznikl nárok.
- 13 Pokud smlouva se zákazníkem splňuje kritéria uvedená v odstavci 9 při uzavření smlouvy, účetní jednotka tato kritéria nepřehodnocuje, pokud nebyly zjištěny náznaky podstatných změn skutečností a okolností. Například pokud by se schopnost zákazníka uhradit protihodnotu podstatně zhoršila, účetní jednotka by přehodnotila, zda je pravděpodobné, aby inkasovala protihodnotu, na kterou bude mít nárok výměnou za zbývající zboží nebo služby, které budou převedeny na zákazníka.
- 14 Jestliže smlouva se zákazníkem nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 9, musí účetní jednotka smlouvu dále posuzovat s cílem určit, zda budou kritéria uvedená v odstavci 9 splněna následně.
- 15 Jestliže smlouva se zákazníkem nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 9 a účetní jednotka obdrží od zákazníka protihodnotu, uzná účetní jednotka tuto obdrženou protihodnotu jako výnos pouze tehdy, nastane-li některá z následujících událostí:
- a) účetní jednotka nemá žádné zbývající závazky spočívající v převedení zboží nebo služeb na zákazníka, a obdržela celou nebo v podstatě celou protihodnotu přislíbenou zákazníkem, která je nevratná, nebo
 - b) smlouva byla ukončena a protihodnota obdržená od zákazníka je nevratná.
- 16 Účetní jednotka uzná protihodnotu obdrženou od zákazníka jako závazek, dokud nenastane jedna z událostí uvedených v odstavci 15 nebo dokud nebudou následně splněna kritéria uvedená v odstavci 9 (viz odstavec 14). V závislosti na skutečnostech a okolnostech týkajících se smlouvy představuje uznaný závazek účetní jednotky, že buď v budoucnosti převede zboží nebo služby, nebo vrátí přijatou protihodnotu. V obou těchto případech musí být tento závazek oceněn částkou protihodnoty obdržené od zákazníka.

Kombinace smluv

- 17 Účetní jednotka musí kombinovat dvě nebo více smluv uzavřených současně nebo téměř současně se stejným zákazníkem (nebo spřízněnými stranami tohoto zákazníka) a účtovat tyto smlouvy jako jedinou smlouvu, je-li splněno jedno nebo více následujících kritérií:

- a) smlouvy jsou sjednány jako balíček s jediným obchodním cílem;
- b) částka protihodnoty, která má být vyplacena v rámci jedné smlouvy, je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy, nebo
- c) zboží nebo služby přislíbené v těchto smlouvách (případně některé zboží nebo služby přislíbené v jednotlivých těchto smlouvách) představují jediný závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30.

Modifikace smluv

- 18 Modifikací smlouvy se rozumí změna rozsahu působnosti nebo ceny (případně obojího) smlouvy, která je schválena smluvními stranami. V některých odvětvích a jurisdikcích může být modifikace smlouvy popsána jako příkaz k provedení změn, variace nebo úprava. K modifikaci smlouvy dochází, když smluvní strany schválí modifikaci, která vytváří nová nebo mění stávající vymahatelná práva a závazky smluvních stran. Modifikace smlouvy může být schválena písemně, ústní dohodou nebo může vyplývat z běžné obchodní praxe. Pokud smluvní strany neschválily modifikaci smlouvy, musí účetní jednotka nadále aplikovat tento standard na stávající smlouvu, dokud nebude modifikace smlouvy schválena.
- 19 Modifikace smlouvy může existovat i v případě, že jsou smluvní strany ve sporu ohledně rozsahu působnosti nebo ceny (případně obojího) této modifikace, případně pokud smluvní strany schválily změnu rozsahu působnosti smlouvy, avšak dosud neurčily odpovídající změnu ceny. Při určování toho, zda jsou práva a závazky, které byly vytvořeny nebo změněny na základě této modifikace, vymahatelné, musí účetní jednotka zvážit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti včetně smluvních podmínek a jiných důkazů. Pokud smluvní strany schválily změnu rozsahu působnosti smlouvy, avšak dosud neurčily odpovídající změnu ceny, musí účetní jednotka odhadnout změnu transakční ceny vyplývající z modifikace v souladu s odstavci 50–54 o odhadu variabilní protihodnoty a s odstavci 56–58 o omezení odhadů variabilní protihodnoty.
- 20 Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy jako samostatnou smlouvu, pokud jsou splněny obě následující podmínky:
- a) zvýší se rozsah působnosti smlouvy vzhledem k přidání přislíbeného zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné (v souladu s odstavci 26–30), a
 - b) zvýší se cena smlouvy o částku protihodnoty, která odráží *samostatné prodejní ceny* účetní jednotky týkající se dalšího přislíbeného zboží nebo služeb a veškeré příslušné úpravy této ceny, jejichž cílem je odrážet okolnosti konkrétní smlouvy. Účetní jednotka může například upravit samostatnou prodejní cenu dalšího zboží nebo služby o slevu, kterou zákazník obdrží, protože není nutné, aby vynaložila náklady související s prodejem, které by vynaložila při prodeji podobného zboží nebo služeb novému zákazníkovi.
- 21 Pokud není modifikace smlouvy účtována jako samostatná smlouva v souladu s odstavcem 20, musí účetní jednotka zaúčtovat přislíbené zboží nebo služby, které ke dni modifikace smlouvy dosud nebyly převedeny (tj. zbývající přislíbené zboží nebo služby), jakýmkoli z následujících způsobů, který lze použít:
- a) účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o ukončení stávající smlouvy a uzavření smlouvy nové, pokud jsou zbývající zboží nebo služby odlišitelné od zboží nebo služeb převedených k datu modifikace smlouvy nebo před tímto datem. Částka protihodnoty, která má být alokována na zbývající závazky k plnění (nebo na zbývající odlišitelné zboží nebo služby v rámci téhož závazku k plnění identifikovaného v souladu s odst. 22 písm. b)) je součtem:
 - i) protihodnoty přislíbené zákazníkem (včetně částek již přijatých od zákazníka), která byla zahrnuta do odhadu transakční ceny a která nebyla uznána jako výnos, a
 - ii) protihodnoty přislíbené v rámci modifikace smlouvy;
 - b) účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o součást stávající smlouvy, pokud zbývající zboží nebo služby nejsou odlišitelné a tvoří tedy součást jediného závazku k plnění, který je k datu modifikace smlouvy částečně splněn. Dopad, který má modifikace smlouvy na transakční cenu a na ukazatel pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění, se uznává jako úprava výnosů (buď jako zvýšení nebo jako snížení výnosů) k datu modifikace smlouvy (tj. úprava výnosů se provádí na bázi kumulativního dorovnání);
 - c) pokud zbývající zboží nebo služby představují kombinaci položek a) a b), pak musí účetní jednotka vykázat dopady modifikace na nesplněné (včetně částečně nesplněných) závazky k plnění v modifikované smlouvě způsobem, který je v souladu s cíli tohoto odstavce.

Identifikace závazků k plnění

- 22 **Při uzavření smlouvy musí účetní jednotka posoudit zboží nebo služby přislíbené ve smlouvě se zákazníkem a musí identifikovat jako závazek k plnění každý příslib převodu na zákazníka, který se týká buď:**
- a) **zboží nebo služby (nebo souboru zboží nebo služeb), které jsou odlišitelné, nebo**
 - b) **série odlišitelného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a které mají stejný způsob převodu na zákazníka (viz odstavec 23).**
- 23 Série odlišitelného zboží nebo služeb má stejný způsob převodu na zákazníka, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- a) každé odlišitelné zboží nebo služba v dané sérii, které účetní jednotka přislíbí převést na zákazníka, by splňovaly kritéria uvedená v odstavci 35 pro závazek k plnění plněný průběžně a
 - b) v souladu s odstavci 39–40 by byla při převodu jakéhokoli odlišitelného zboží nebo služby z dané série na zákazníka použita stejná metoda měření pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění.
- Přísliby ve smlouvách se zákazníky*
- 24 Smlouva se zákazníkem zpravidla výslovně uvádí zboží nebo služby, jejichž převod na zákazníka účetní jednotka přislíbí. Závazky k plnění identifikované ve smlouvě se zákazníkem však nemusí být omezeny jen na zboží nebo služby výslovně uvedené v této smlouvě. Je tomu tak proto, že smlouva se zákazníkem může zahrnovat i přísliby, které vycházejí z běžné obchodní praxe účetní jednotky, jejich zveřejněných pravidel nebo konkrétních prohlášení, pokud v době uzavření smlouvy tyto přísliby vytvářejí u zákazníka reálné očekávání, že účetní jednotka zboží nebo službu na tohoto zákazníka převede.
- 25 Závazky k plnění nezahrnují činnosti, které účetní jednotka musí provést, aby smlouvu splnila, s výjimkou činností, jimiž se uskutečňuje převod zboží nebo služby na zákazníka. Může být například nezbytné, aby poskytovatel služeb provedl různé administrativní úkony za účelem přípravy smlouvy. Provedením těchto úkolů nedochází k převodu služby na zákazníka v průběhu plnění těchto úkolů. Tyto přípravné činnosti proto nepředstavují závazek k plnění.
- Odlišitelné zboží nebo služby*
- 26 V závislosti na smlouvě může přislíbené zboží nebo služby zahrnovat mimo jiné:
- a) prodej zboží vytvořeného účetní jednotkou (například zásoby výrobce);
 - b) další prodej zboží zakoupeného účetní jednotkou (například zboží maloobchodního prodejce);
 - c) další prodej práv ke zboží nebo službám zakoupeným účetní jednotkou (například lístek prodaný dále účetní jednotkou jednající v roli odpovědného subjektu, jak je uvedeno v odstavcích B34–B38);
 - d) provedení smluvně dohodnutého úkolu (nebo úkolů) pro zákazníka;
 - e) poskytování služby spočívající v připravenosti poskytnout zboží nebo služby (například nespecifikované aktualizace softwaru, které se poskytují v okamžiku, kdy jsou k dispozici), nebo ve zpřístupnění zboží nebo služeb zákazníkovi k využití tehdy a takovým způsobem, jak zákazník rozhodne;
 - f) poskytování služby spočívající v zajištění převodu zboží nebo služeb na zákazníka od jiné strany (například jednání v roli zástupce jiné strany, jak je to popsáno v odstavcích B34–B38);
 - g) poskytování práv ke zboží nebo službám, které budou poskytnuty v budoucnosti a které zákazník může dále prodat nebo poskytnout svému zákazníkovi (například účetní jednotka, která prodává výrobek maloobchodnímu prodejci, přislíbí převod dalšího zboží nebo služby na osobu, která tento výrobek od maloobchodního prodejce koupí);
 - h) výstavba, výroba nebo vývoj aktiva z pověření zákazníka;
 - i) poskytování licencí (viz odstavec B52–B63B) a
 - j) poskytování opcí na nákup dalšího zboží nebo služeb (pokud tyto opce poskytují zákazníkovi hmotné právo, jak je popsáno v odstavcích B39–B43).
- 27 Zboží nebo služba, které byly přislíbeny zákazníkovi, jsou odlišitelné, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- a) zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch buď samostatně, nebo společně s dalšími zdroji, které jsou zákazníkovi pohotově dostupné (tj. zboží nebo služba jsou schopny být odlišitelné), a
 - b) příslib účetní jednotky převést zboží nebo službu na zákazníka je samostatně identifikovatelný oproti jiným příslibům ve smlouvě (tj. příslib převést zboží nebo službu je odlišitelný v kontextu dané smlouvy).

- 28 Zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch v souladu s odst. 27 písm. a), pokud by toto zboží nebo služba mohlo být použito, spotřebováno nebo prodáno za částku vyšší než hodnotu šrotu nebo jinak drženo způsobem, který vytváří ekonomický prospěch. U některého zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby jako takového. U jiného zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby pouze ve spojení s jinými snadno dostupnými zdroji. Snadno dostupným zdrojem je zboží nebo služba, které je prodáváno samostatně (danou účetní jednotkou nebo jinou účetní jednotkou) nebo zdroj, který zákazník již obdržel od účetní jednotky (včetně zboží nebo služeb, které by účetní jednotka již převedla na zákazníka v souladu se smlouvou) nebo na základě jiných transakcí nebo událostí. Důkazem toho, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služeb, a to buď samostatně, nebo ve spojení s jinými snadno dostupnými zdroji, mohou být různé faktory. O tom, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služby samostatně nebo společně s jinými snadno dostupnými zdroji, by svědčila například skutečnost, že účetní jednotka toto zboží nebo službu pravidelně prodává samostatně.
- 29 Při posuzování toho, zda jsou přísliby účetní jednotky převést zboží nebo služby na zákazníka samostatně identifikovatelné podle odst. 27 písm. b), je nutné určit, zda povahou příslibu v kontextu dané smlouvy je převést každý z uvedeného zboží nebo služeb zvlášť, nebo naopak převést kombinovanou položku nebo položky, k nimž příslibené zboží nebo služby představují vstupy. Faktory, které nasvědčují tomu, že dva nebo více příslibů převést zboží nebo služby na zákazníka nejsou samostatně identifikovatelné, zahrnují mimo jiné následující:
- a) účetní jednotka poskytuje podstatnou službu spočívající v integraci zboží nebo služeb s jiným zbožím nebo službami příslibenými ve smlouvě do souboru zboží nebo služeb, které představují kombinovaný výstup nebo výstupy, na něž zákazník uzavřel smlouvu. Jinak řečeno, účetní jednotka používá dané zboží nebo služby jako vstupy pro výrobu nebo dodávku kombinovaného výstupu nebo výstupů specifikovaných zákazníkem. Společný výstup nebo výstupy mohou obsahovat více než jednu fázi, prvek nebo jednotku;
 - b) jedna nebo více položek zboží nebo služeb podstatným způsobem modifikuje nebo přizpůsobuje jednu nebo více položek jiného zboží nebo služeb příslibených ve smlouvě nebo je takovou jednou nebo více položkami modifikována nebo přizpůsobena;
 - c) zboží nebo služby jsou navzájem vysoce závislé nebo do značné míry vzájemně spojené. Jinak řečeno, každá z položek zboží nebo služeb je podstatně ovlivněna jednou nebo více položkami jiného zboží nebo služeb ve smlouvě. V některých případech dvě nebo více položek zboží nebo služeb jsou navzájem podstatně ovlivněny, neboť účetní jednotka by nebyla s to splnit svůj příslib převedením každé z položek daného zboží nebo služeb samostatně.
- 30 Pokud příslibené zboží nebo služba nejsou odlišitelné, musí účetní jednotka toto zboží nebo službu zkombinovat s jiným příslibeným zbožím nebo službami, dokud neidentifikuje soubor zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné. V některých případech by to vedlo k tomu, že by účetní jednotka účtovala o veškerém zboží nebo službách příslibených ve smlouvě jako o jediném závazku k plnění.

Splnění závazků k plnění

- 31 **Účetní jednotka je povinna uznat (uznávat) výnosy, jakmile splní (tak jak plní) závazek k plnění tím, že převede (převádí) příslibené zboží nebo službu (tj. aktivum) na zákazníka. Aktivum je převedeno (převáděno), jakmile zákazník získá (tak jak zákazník získává) nad aktivem kontrolu.**
- 32 U každého závazku k plnění identifikovaného v souladu s odstavci 22–30 musí účetní jednotka při uzavření smlouvy určit, zda tento závazek bude plnit průběžně (v souladu s odstavci 35–37) nebo zda jej splní jednorázově (v souladu s odstavcem 38). Pokud účetní jednotka nenaplní podmínky závazku k plnění průběžně, je závazek splněn jednorázově.
- 33 Zboží a služby jsou aktiva, i kdyby tomu tak bylo pouze přechodně, když jsou přijaty a užívány (jako je tomu v případě řady služeb). Kontrola nad aktivem označuje schopnost řídit využívání daného aktiva a získat z něj v podstatě veškerý zbývající prospěch. Kontrola zahrnuje schopnost zabránit tomu, aby jiné účetní jednotky řídily využívání daného aktiva a získávaly z něho prospěch. Požitek z aktiva představují potenciální peněžní toky (přítoky peněžních prostředků nebo úspory v oblasti odtoků peněžních prostředků), které lze získat přímo nebo nepřímo řadou způsobů, například:
- a) využitím aktiva k výrobě zboží nebo poskytování služeb (včetně veřejných služeb);
 - b) využitím aktiva ke zvýšení hodnoty jiných aktiv;
 - c) využitím aktiva k vypořádání závazků nebo ke snížení nákladů;
 - d) prodejem nebo směnou aktiva;
 - e) zastavením aktiva za účelem zajištění úvěru a
 - f) držením aktiva.
- 34 Při posuzování, zda zákazník získal kontrolu nad aktivem, musí účetní jednotka zvážit veškeré případné dohody o zpětném odkupu aktiva (viz odstavce B64–B76).

Závazky k plnění plněné průběžně

- 35 Účetní jednotka převádí kontrolu nad zbožím nebo službou průběžně, čímž plní závazek k plnění a uznává výnosy průběžně, pokud je splněno jedno z následujících kritérií:
- a) zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje (viz odstavec B3–B4);
 - b) plněním poskytovaným účetní jednotkou vzniká, respektive se zhodnocuje aktivum (například nedokončená výroba), přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (viz odstavec B5), nebo
 - c) plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (viz odstavec 36), a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění (viz odstavec 37).
- 36 Účetní jednotka nemá pro aktivum vzniklé na základě plnění poskytovaného účetní jednotkou alternativní využití, pokud je účetní jednotka buď smluvně omezena v bezprostředním řízení tohoto aktiva pro další využití při jeho vzniku či zhodnocování, nebo prakticky omezena v bezprostředním řízení tohoto aktiva v jeho dokončeném stavu pro jiné využití. Posouzení, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití, se provede při uzavření smlouvy. Po uzavření smlouvy nesmí účetní jednotka toto posouzení alternativního využití aktiva aktualizovat, pokud smluvní strany neschválí modifikaci smlouvy, která podstatně změní závazek k plnění. Odstavce B6–B8 poskytují návod pro posouzení, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití.
- 37 Účetní jednotka musí při posuzování, zda má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění v souladu s odst. 35 písm. c), zvážit podmínky smlouvy a rovněž veškeré právní předpisy, které se na tuto smlouvu vztahují. Nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění se nemusí týkat pevné částky. Účetní jednotka však musí mít vždy po celou dobu trvání smlouvy nárok na částku, která ji kompenzuje minimálně dosud poskytnuté plnění, pokud je smlouva ukončena zákazníkem nebo jinou stranou z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla přislíbené plnění. Odstavce B9–B13 poskytují návod na posouzení existence a vymahatelnosti nároku na úhradu a na to, zda by nárok účetní jednotky na úhradu opravňoval účetní jednotku k tomu, aby jí byla poskytnuta úhrada za dosud poskytnuté plnění.

Závazky k plnění splněné jednorázově

- 38 Pokud není závazek k plnění plněn průběžně v souladu s odstavci 35–37, splní účetní jednotka závazek k plnění jednorázově. Aby účetní jednotka stanovila okamžik, v němž zákazník získal kontrolu nad přislíbeným aktivem a účetní jednotka splní závazek k plnění, musí zvážit požadavky na kontrolu uvedené v odstavcích 31–34. Účetní jednotka musí navíc zvážit ukazatele kontroly ovládnání, mezi něž lze zahrnout mimo jiné následující:
- a) účetní jednotka má momentální nárok na úhradu daného aktiva – pokud je zákazník aktuálně povinen provést úhradu za dané aktivum, může to nasvědčovat tomu, že tento zákazník získal schopnost řídit využívání aktiva, které je předmětem této výměny, a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch;
 - b) zákazník má k danému aktivu právní titul – právní titul může naznačovat, která smluvní strana má schopnost řídit využívání aktiva, získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva nebo omezit přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Proto může převod právního titulu k danému aktivu nasvědčovat tomu, že tento zákazník získal kontrolu nad daným aktivem. Pokud si účetní jednotka podrží právní titul pouze jako ochranu proti tomu, že zákazník nezaplatí, nebránila by tato práva účetní jednotky zákazníkovi v tom, aby získal kontrolu nad aktivem;
 - c) účetní jednotka převedla fyzické vlastnictví daného aktiva – fyzické vlastnictví daného aktiva zákazníkem může nasvědčovat tomu, že zákazník má schopnost řídit využívání tohoto aktiva, získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva nebo omezit přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Fyzické vlastnictví však nemusí odpovídat kontrole nad aktivem. Například u některých dohod o zpětném odkupu a u některých konsignačních ujednání může být zákazník nebo příjemce fyzickým vlastníkem aktiva, které kontroluje účetní jednotka. Naopak u některých ujednání o fakturaci před dodáním (tzv. bill-and-hold) může být účetní jednotka fyzickým vlastníkem aktiva, které kontroluje zákazník. Odstavce B64–B76, B77–B78 a B79–B82 poskytují návod na vykazování dohod o zpětném odkupu, konsignačních ujednání a ujednání typu bill-and-hold;
 - d) podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím aktiva nese zákazník – převod podstatných rizik a užitků spojených s vlastnictvím aktiva na zákazníka může nasvědčovat tomu, že zákazník získal schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva. Při vyhodnocování rizik a užitků spojených s vlastnictvím přislíbeného aktiva však musí účetní jednotka vyloučit veškerá rizika, na jejichž základě vzniká samostatný závazek k plnění navíc k závazku k plnění spojenému s převodem aktiva. Účetní jednotka například již převedla kontrolu nad aktivem na zákazníka, avšak dosud nesplnila další závazek k plnění spočívající v poskytování údržbářských služeb v souvislosti s převáděným aktivem;

- e) zákazník aktivum přijal – přijetí aktiva zákazníkem může nasvědčovat tomu, že zákazník získal schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva. Aby mohla účetní jednotka zhodnotit dopad ustanovení o smluvním přijetí zákazníkem týkající se doby, kdy dojde k převodu kontroly nad aktivem, musí zvážit návod uvedený v odstavcích B83–B86.

Měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění

- 39 Pro každý závazek k plnění plněný průběžně v souladu s odstavci 35–37 musí účetní jednotka uznat výnosy průběžně na základě měření pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku k plnění. Cílem při měření pokroku je zachytit plnění účetní jednotky při převodu kontroly nad zbožím nebo službami příslibenými zákazníkovi (tj. splnění závazku účetní jednotky k plnění).
- 40 Účetní jednotka musí při měření pokroku pro každý závazek k plnění plněný průběžně uplatnit jednotnou metodu a musí tuto metodu důsledně uplatňovat u podobných závazků k plnění a za podobných okolností. Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka znovu změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku plněného průběžně.

Metody měření pokroku

- 41 Vhodné metody měření pokroku zahrnují metody výstupů a metody vstupů. Odstavce B14–B19 poskytují návod pro používání metod výstupů a metod vstupů při měření pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění. Při určování vhodné metody měření pokroku musí účetní jednotka zvážit povahu zboží nebo služby, které účetní jednotka příslibila převést na zákazníka.
- 42 Při používání metody měření pokroku musí účetní jednotka z ukazatele pokroku vyloučit veškeré zboží nebo služby, jejichž kontrolu účetní jednotka nepřevádí na zákazníka. Účetní jednotka musí naproti tomu do ukazatele pokroku zahrnout veškeré zboží nebo služby, jejichž kontrolu při splňování závazku k plnění převádí na zákazníka.
- 43 Vzhledem k tomu, že se okolnosti v průběhu času mění, musí účetní jednotka svůj ukazatel pokroku aktualizovat tak, aby odrážel veškeré změny ve výsledku závazku k plnění. Takové změny ukazatele pokroku účetní jednotky se účtují jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Přiměřené ukazatele pokroku

- 44 Účetní jednotka uzná výnosy ze závazku k plnění plněného průběžně pouze tehdy, je-li schopna přiměřeně změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku k plnění. Účetní jednotka by nebyla schopna přiměřeně změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku k plnění, pokud by neměla k dispozici spolehlivé informace, které by byly nezbytné při uplatnění vhodné metody měření pokroku.
- 45 Za určitých okolností (například v raných fázích trvání smlouvy) nemusí být účetní jednotka schopna přiměřeně změřit výsledek závazku k plnění, avšak očekává, že zpětně získá náklady vynaložené na to, aby splnila závazek k plnění. Za těchto okolností uzná účetní jednotka výnosy pouze v rozsahu dosud vynaložených nákladů, a to až do doby, kdy může přiměřeně změřit výsledek závazku k plnění.

OCEŇOVÁNÍ

- 46 **Jakmile je splněn (tak jak je plněn) závazek k plnění, uzná (uznává) účetní jednotka jako výnosy částku transakční ceny (která nezahrnuje odhady variabilní protihodnoty, které jsou omezeny v souladu s odstavci 56–58) alokovanou na daný závazek k plnění.**

Určení transakční ceny

- 47 **Při určování transakční ceny musí účetní jednotka zvážit podmínky smlouvy a svou běžnou obchodní praxi. Transakční cena je částka protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle svého názoru nárok výměnou za převod příslibeného zboží nebo služeb na zákazníka, s výjimkou částek inkasovaných v zastoupení třetích stran (například některé daně z prodeje). Protihodnota příslibená ve smlouvě se zákazníkem může zahrnovat pevné částky, proměnlivé částky nebo obojí.**
- 48 Odhad transakční ceny ovlivňuje povaha, čas a částka protihodnoty příslibené zákazníkem. Při určování transakční ceny musí účetní jednotka zvážit dopady všech následujících faktorů:
- a) variabilní protihodnota (viz odstavce 50–55 a 59);
 - b) omezující odhady variabilní protihodnoty (viz odstavce 56–58);
 - c) existence podstatné složky financování ve smlouvě (viz odstavce 60–65);
 - d) nepeněžní protihodnota (viz odstavce 66–69) a
 - e) protihodnota splatná zákazníkovi (viz odstavce 70–72).
- 49 Za účelem určení transakční ceny musí účetní jednotka předpokládat, že zboží nebo služby budou převedeny na zákazníka tak, jak to bylo příslibeno v souladu se stávající smlouvou, a že tato smlouva nebude zrušena, obnovena ani modifikována.

Variabilní protihodnota

- 50 Pokud protihodnota příslibená ve smlouvě zahrnuje variabilní částku, musí účetní jednotka odhadnout částku úhrady, na kterou bude mít nárok výměnou za převod příslibeného zboží nebo služeb na zákazníka.
- 51 Částka protihodnoty se může lišit vzhledem ke slevám, srážkám, vratkám, úvěrům, cenovým úlevám, pobídkám, prémii za plnění, pokutám nebo jiným podobným položkám. Príslibená protihodnota se může lišit i v případě, že je nárok účetní jednotky na protihodnotu závislý na tom, zda dojde nebo nedojde k určité budoucí události. Částka protihodnoty by byla variabilní například v případě, že by byl produkt prodán buď s právem na vrácení, nebo by byla příslibena pevná částka jako premie za plnění při dosažení určeného milníku.
- 52 Variabilita týkající se protihodnoty příslibené zákazníkem může být výslovně uvedena ve smlouvě. Kromě podmínek smlouvy je příslibená protihodnota variabilní v případě, že nastane kterákoliv z následujících okolností:
- a) zákazník má reálné očekávání vyplývající z běžné obchodní praxe účetní jednotky, jejích zveřejněných pravidel nebo konkrétních prohlášení, že účetní jednotka bude akceptovat částku úhrady, která je nižší než cena uvedená ve smlouvě. To znamená, že se očekává, že účetní jednotka nabídne cenovou úlevu. V závislosti na jurisdikci, odvětví nebo zákazníkovi může být tato nabídka označována jako srážka, sleva, vratka nebo kredit;
 - b) jiné skutečnosti a okolnosti naznačují, že úmyslem účetní jednotky při uzavírání smlouvy se zákazníkem je nabídnout zákazníkovi cenovou úlevu.
- 53 Účetní jednotka musí odhadnout částku variabilní protihodnoty pomocí některé z následujících metod podle toho, která metoda umožní dle názoru účetní jednotky lépe předvídat částku protihodnoty, na kterou bude mít nárok:
- a) očekávaná hodnota – očekávanou hodnotou se rozumí součet pravděpodobnostně vážených částek v intervalu možných částek protihodnoty. Očekávaná hodnota může být vhodným odhadem částky variabilní protihodnoty, pokud má účetní jednotka velké množství smluv s podobnými charakteristikami;
 - b) nejpravděpodobnější částka – nejpravděpodobnější částka je jediná nejpravděpodobnější částka v intervalu možných částek protihodnoty (tj. jediný nejpravděpodobnější výsledek smlouvy). Nejpravděpodobnější částka může být vhodným odhadem částky protihodnoty, pokud má smlouva pouze dva možné výsledky (účetní jednotka například buď získá, nebo nezíská premii za plnění).
- 54 Účetní jednotka musí při odhadu dopadu nejistoty na částku variabilní protihodnoty, na kterou bude mít účetní jednotka nárok, používat důsledně stejnou metodu po celou dobu platnosti smlouvy. Účetní jednotka musí navíc zvážit veškeré informace (historické, aktuální a předpokládané), které jsou účetní jednotce obvykle dostupné, a musí určit přiměřený počet možných částek protihodnoty. Informace, které účetní jednotka používá pro odhad částky variabilní protihodnoty, by zpravidla měly být podobné jako informace, které používá vedení účetní jednotky během poptávkového a nabídkového procesu a při stanovení cen příslibeného zboží nebo služeb.

Závazky vztahující se k refundaci

- 55 Účetní jednotka uzná závazek vztahující se k refundaci, pokud obdrží od zákazníka protihodnotu a předpokládá, že bude zákazníkovi refundovat celou tuto protihodnotu nebo její část. Závazek vztahující se k refundaci za navrácené zboží nebo službu se oceňuje částkou již přijaté nebo nárokované protihodnoty, na kterou účetní jednotka nemá dle vlastního názoru nárok (tj. částky, které nebyly zahrnuty do transakční ceny). Závazek vztahující se k refundaci (a odpovídající změna transakční ceny, a tudíž i smluvního závazku) musí být na konci každého vykazovaného období aktualizován o důsledky změn okolností. Při zaúčtování závazku vztahujícího se k refundaci u prodeje s právem navrácení musí účetní jednotka uplatnit návod uvedený v odstavcích B20–B27.

Omezující odhady variabilní protihodnoty

- 56 Účetní jednotka zahrne do transakční ceny celou částku variabilní protihodnoty odhadnuté v souladu s odstavcem 53 nebo její část, a to pouze je-li vysoce pravděpodobné, že při následném vyřešení nejistoty související s variabilní protihodnotou nedojde k podstatnému stornu částky uznaných kumulativních výnosů.
- 57 Při posuzování toho, zda je vysoce pravděpodobné, že při následném vyřešení nejistoty související s variabilní protihodnotou nedojde k podstatnému stornu částky uznaných kumulativních výnosů, musí účetní jednotka zvážit jak pravděpodobnost, tak výši tohoto storna výnosů. Mezi faktory, které by mohly tuto pravděpodobnost nebo výši storna výnosů zvýšit, patří mimo jiné:
- a) částka protihodnoty je vysoce citlivá vůči faktorům, které jsou mimo vliv účetní jednotky. Tyto faktory mohou zahrnovat volatilitu trhu, úsudek nebo jednání třetích stran, povětrnostní podmínky a vysoké riziko zastarávání příslibeného zboží nebo služby;
 - b) předpokládá se, že nejistota týkající se částky protihodnoty zůstane po dlouhou dobu nevyřešena;

- c) zkušenosti účetní jednotky (nebo jiné důkazy) s podobnými typy smluv jsou omezené nebo mají omezenou prediktivní hodnotu;
- d) účetní jednotka běžně buď poskytuje širokou škálu cenových úlev, nebo mění platební podmínky u podobných smluv za podobných okolností;
- e) u dané smlouvy existuje velké množství a široká škála možných částek protihodnoty.

58 Účetní jednotka musí uplatnit odstavec B63 při účtování protihodnoty ve formě licenčních poplatků založených na prodeji nebo využívání, která je přislíbena výměnou za licenci na duševní vlastnictví.

Přehodnocení variabilní protihodnoty

59 Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka aktualizovat odhadovanou transakční cenu (včetně aktualizace svého posouzení, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen) za účelem věrného zobrazení okolností, které nastaly na konci tohoto vykazovaného období, a změn okolností v průběhu tohoto vykazovaného období. Účetní jednotka musí zaúčtovat změny transakční ceny v souladu s odstavci 87–90.

Existence podstatné složky financování ve smlouvě

60 Při určování transakční ceny musí účetní jednotka upravit přislíbenou částku protihodnoty o dopady časové hodnoty peněz, pokud z časů úhrad odsouhlasených smluvními stranami (buď explicitně, nebo implicitně) plyne zákazníkovi nebo účetní jednotce podstatný prospěch spočívající ve financování převodu zboží nebo služeb na zákazníka. Za těchto okolností smlouva obsahuje podstatnou složku financování. Podstatná složka financování může existovat bez ohledu na to, zda je příslib financování explicitně uveden ve smlouvě, nebo zda vyplývá z platebních podmínek, na nichž se smluvní strany dohodly.

61 Cílem účetní jednotky při úpravách přislíbené částky protihodnoty o podstatnou složku financování je uznat výnosy v částce odrážející cenu, kterou by zákazník za přislíbené zboží nebo služby zaplatil, kdyby úhrada probíhala hotově, jakmile by byly převedeny (tak jak by byly převáděny) na zákazníka (tj. prodejní cena při hotové úhradě). Účetní jednotka musí při posuzování, zda smlouva obsahuje složku financování a zda je tato složka financování pro smlouvu podstatná, zvážit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti včetně obou následujících:

- a) případný rozdíl mezi částkou přislíbené protihodnoty a prodejní cenou přislíbeného zboží nebo služeb při hotové úhradě a
- b) kombinovaný dopad obou následujících faktorů:
 - i) očekávané délky období mezi okamžikem, kdy účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo služby na zákazníka, a okamžikem, kdy zákazník toto zboží nebo služby uhradí, a
 - ii) převládající úrokové míry na relevantním trhu.

62 Bez ohledu na posouzení v odstavci 61 by smlouva se zákazníkem neobsahovala podstatnou složku financování, pokud by existoval kterýkoli z následujících faktorů:

- a) zákazník zaplatil za zboží nebo služby předem a čas převodu tohoto zboží nebo služeb závisí na rozhodnutí zákazníka;
- b) podstatná částka protihodnoty přislíbené zákazníkem je variabilní a částka nebo čas této protihodnoty se mění na základě toho, zda dojde nebo nedojde k budoucí události, která v podstatě není pod kontrolou zákazníka nebo účetní jednotky (pokud je například protihodnota licenčním poplatkem založeným na prodeji);
- c) rozdíl mezi přislíbenou protihodnotou a prodejní cenou zboží nebo služeb hotově hrazených (jak je uvedeno v odstavci 61) vzniká z jiných důvodů, než je poskytování finančních prostředků buď zákazníkovi, nebo účetní jednotce, a rozdíl mezi těmito částkami je úměrný důvodu tohoto rozdílu. Například platební podmínky by mohly účetní jednotce nebo zákazníkovi zajistit ochranu v případě, že by druhá smluvní strana náležitým způsobem nesplnila některé nebo všechny své závazky vyplývající z této smlouvy.

63 Účetní jednotka jako praktické zjednodušení nemusí upravit přislíbenou částku úhrady o dopady podstatné složky financování, pokud při uzavření smlouvy očekává, že období mezi okamžikem, kdy účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo službu na zákazníka, a okamžikem, kdy zákazník za toto zboží nebo službu zaplatí, bude trvat jeden rok či méně.

64 Aby při úpravě přislíbené částky protihodnoty o podstatnou složku financování splnila cíl uvedený v odstavci 61, musí účetní jednotka použít diskontní sazbu, která by se odrazila v samostatné finanční transakci mezi účetní jednotkou a jejím zákazníkem při uzavření smlouvy. Tato sazba by odrážela úvěrové charakteristiky strany, která dle smlouvy financování obdrží, a rovněž případný kolaterál nebo zajištění poskytnuté zákazníkem nebo účetní jednotkou včetně aktiv převedených v rámci smlouvy. Účetní jednotka může být schopna tuto sazbu určit na základě identifikace sazby, která diskontuje nominální částku přislíbené protihodnoty na cenu, kterou by zákazník zaplatil v hotovosti za zboží nebo

služby, jakmile by byly převedeny (tak jak by byly převáděny) na zákazníka. Po uzavření smlouvy nesmí účetní jednotka diskontní sazbu aktualizovat o změny úrokových měr ani o jiné okolnosti (například o změnu při posuzování úvěrového rizika zákazníka).

- 65 Účetní jednotka musí ve výkazu o úplném výsledku vykazovat dopady financování (výnosy z úroků nebo úrokové náklady) odděleně od výnosů ze smluv se zákazníky. Výnosy z úroků nebo úrokové náklady jsou uznány pouze v tom rozsahu, ve kterém se uzná *smluvní aktivum* (nebo pohledávka) nebo smluvní závazek při účtování smlouvy se zákazníkem.

Nepeněžní protihodnota

- 66 Pro určení transakční ceny u smluv, u nichž zákazník přislíbí protihodnotu v jiné než peněžní formě, musí účetní jednotka ocenit tuto nepeněžní protihodnotu (nebo příslib nepeněžní protihodnoty) reálnou hodnotou.
- 67 Pokud účetní jednotka nemůže přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu nepeněžní protihodnoty, musí tuto protihodnotu ocenit nepřímo odkazem na samostatnou prodejní cenu zboží nebo služeb přislíbených zákazníkovi (nebo skupině zákazníků) výměnou za tuto protihodnotu.
- 68 Reálná hodnota nepeněžní protihodnoty se může lišit v závislosti na formě této protihodnoty (například změna ceny akcie, kterou má účetní jednotka nárok od zákazníka získat). Pokud se reálná hodnota nepeněžní protihodnoty přislíbené zákazníkem liší z jiných důvodů, než je pouze forma této protihodnoty (reálná hodnota by se mohla lišit například vzhledem k výkonnosti účetní jednotky), je účetní jednotka povinna aplikovat požadavky uvedené v odstavcích 56–58.
- 69 Pokud zákazník přispěje zbožím nebo službou (například materiálem, výrobní prostředky nebo pracovní síly), aby účetní jednotce usnadnil plnění smlouvy, musí účetní jednotka posoudit, zda získá kontrolu nad tímto zbožím nebo službou. V takovém případě musí účetní jednotka zaúčtovat toto vložené zboží nebo služby jako nepeněžní protihodnotu přijatou od zákazníka.

Protihodnota hrazená zákazníkovi

- 70 Protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje hotovostní částky, které účetní jednotka uhradí nebo předpokládá, že uhradí, zákazníkovi (nebo jiným stranám, které od zákazníka koupí zboží nebo služby této účetní jednotky). Protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje rovněž kredity nebo jiné položky (například kupon nebo poukázku), které lze zaúčtovat proti částkám dlužným účetní jednotce (nebo jiným stranám, které od zákazníka koupí zboží nebo služby této účetní jednotky). Účetní jednotka musí zaúčtovat protihodnotu hrazenou zákazníkovi jako snížení transakční ceny, a tedy i výnosů, pokud se tato úhrada zákazníkovi netýká výměny za odlišitelné zboží nebo službu (jak je uvedeno v odstavcích 26–30), které zákazník převádí na účetní jednotku. Pokud protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje variabilní částku, musí účetní jednotka odhadnout transakční cenu (včetně posouzení, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen) v souladu s odstavci 50–58.
- 71 Pokud protihodnota hrazená zákazníkovi představuje úhradu za odlišitelné zboží nebo službu od zákazníka, pak účetní jednotka zaúčtuje nákup tohoto zboží nebo služby stejným způsobem, jakým účtuje jiné nákupy od dodavatelů. Pokud částka protihodnoty hrazená zákazníkovi převyšuje reálnou hodnotu odlišitelného zboží nebo služby, které účetní jednotka obdrží od zákazníka, pak musí účetní jednotka tento přebytek zaúčtovat jako snížení transakční ceny. Pokud účetní jednotka nemůže přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu zboží nebo služby přijaté od zákazníka, musí zaúčtovat celou protihodnotu hrazenou zákazníkovi jako snížení transakční ceny.
- 72 Pokud je tedy protihodnota hrazená zákazníkovi zaúčtována jako snížení transakční ceny, musí účetní jednotka uznat snížení výnosů, jakmile nastane (tak jak nastává) pozdější z následujících událostí:
- a) účetní jednotka uzná výnosy z převodu daného zboží nebo služby na zákazníka, a
 - b) účetní jednotka uhradí nebo přislíbí uhradit protihodnotu (i v případě, že je tato úhrada podmíněna budoucí událostí). Tento příslib může být implicitní na základě běžné obchodní praxe účetní jednotky.

Alokace transakční ceny na závazky k plnění

- 73 **Cílem při alokaci transakční ceny je, aby účetní jednotka alokovala tuto cenu na jednotlivé závazky k plnění (nebo odlišitelné zboží nebo službu) v částce, která zachycuje částku protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka.**
- 74 Pro splnění tohoto alokačního cíle musí účetní jednotka alokovat transakční cenu na každý závazek k plnění identifikovaný ve smlouvě na základě příslušné samostatné prodejní ceny v souladu s odstavci 76–80, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 81–83 (pro alokaci slev) a v odstavcích 84–86 (pro alokaci protihodnoty, která zahrnuje variabilní částky).
- 75 Odstavce 76–86 se nepoužijí, pokud je ve smlouvě stanoven pouze jeden závazek k plnění. Odstavce 84–86 však lze použít, pokud účetní jednotka přislíbí převést sérii odlišitelného zboží nebo služeb identifikovaných jako jediný závazek k plnění v souladu s odst. 22 písm. b) a přislíbená protihodnota zahrnuje variabilní částky.

Alokace na základě samostatných prodejních cen

- 76 Pro alokaci transakční ceny na jednotlivé závazky k plnění na základě příslušné samostatné prodejní ceny musí účetní jednotka určit tuto samostatnou prodejní cenu při uzavření smlouvy o odlišitelném zboží nebo službě, na nichž je založen každý závazek k plnění ve smlouvě, a alokovat transakční cenu v poměru k těmto samostatným prodejním cenám.
- 77 Samostatná prodejní cena je cena, za kterou by účetní jednotka prodala příslibené zboží nebo službu zákazníkovi samostatně. Nejlepším důkazem samostatné prodejní ceny je objektivně zjistitelná cena zboží nebo služby, kdy účetní jednotka prodává dané zboží nebo službu samostatně za podobných okolností a podobným zákazníkům. Smluvně stanovená cena zboží nebo služby nebo jeho cena podle ceníku může být samostatnou prodejní cenou tohoto zboží nebo služby (avšak tento předpoklad nemusí nutně platit vždy).
- 78 Pokud není samostatná prodejní cena přímo objektivně zjistitelná, musí účetní jednotka tuto samostatnou prodejní cenu odhadnout v takové výši, která by byla výsledkem alokace transakční ceny splňující cíl alokace uvedený v odstavci 73. Při odhadu samostatné prodejní ceny musí účetní jednotka zvážit všechny informace (včetně tržních podmínek, faktorů specifických pro určitou účetní jednotku a informací o zákazníkovi nebo o typu zákazníka), které jsou účetní jednotce obvykle dostupné. Přitom musí účetní jednotka maximalizovat využití objektivně zjistitelných vstupů a důsledně uplatňovat metody odhadu za podobných okolností.
- 79 Vhodné metody odhadu samostatné prodejní ceny zboží nebo služeb zahrnují mimo jiné následující metody:
- a) přístup upraveného tržního zhodnocení – účetní jednotka by mohla vyhodnotit trh, na kterém prodává zboží nebo služby, a odhadnout cenu, kterou by byl zákazník na tomto trhu ochoten za toto zboží nebo služby zaplatit. Tento přístup může zahrnovat rovněž odkaz na ceny podobného zboží nebo služeb konkurentů účetní jednotky a úpravu těchto cen podle potřeby tak, aby odrážela náklady a marže účetní jednotky;
 - b) metoda oceňování pořizovacími náklady a přírůžkou – účetní jednotka může předpovědět své očekávané náklady na splnění závazku k plnění a přidat k nim přiměřenou marži pro dané zboží nebo službu;
 - c) zbytkový přístup – účetní jednotka může odhadnout samostatnou prodejní cenu odkazem na celkovou transakční cenu sníženou o součet objektivně zjistitelných samostatných prodejních cen jiného zboží nebo služeb příslibených ve smlouvě. Účetní jednotka však může použít zbytkový přístup k tomu, aby v souladu s odstavcem 78 odhadla samostatnou prodejní cenu zboží nebo služby, pouze tehdy, je-li splněno jedno z následujících kritérií:
 - i) účetní jednotka prodává totéž zboží nebo službu různým zákazníkům (současně nebo téměř současně) za široké spektrum částek (tj. prodejní cena je vysoce variabilní, protože reprezentativní samostatná prodejní cena není rozeznatelná od minulých transakcí nebo jiných objektivně zjistitelných důkazů), nebo
 - ii) účetní jednotka dosud nestanovila cenu za dané zboží nebo službu a toto zboží nebo služba nebyly dříve prodávány na samostatném základě (tj. prodejní cena je nejistá).
- 80 Pro odhad samostatných prodejních cen zboží nebo služeb příslibených ve smlouvě může být nezbytné použít kombinaci metod v případě, že toto zboží nebo služby mají ve dvou nebo více případech vysoce variabilní nebo nejisté samostatné prodejní ceny. Účetní jednotka může například použít zbytkový přístup pro odhad souhrnné samostatné prodejní ceny tohoto příslibeného zboží nebo služeb s vysoce variabilními nebo nejistými samostatnými prodejními cenami, a následně použít jinou metodu pro odhad samostatných prodejních cen jednotlivého zboží nebo služeb ve vztahu k této odhadované souhrnné samostatné prodejní ceně stanovené na základě zbytkového přístupu. Pokud účetní jednotka použije pro odhad samostatné prodejní ceny každého příslibeného zboží nebo služby ve smlouvě kombinaci metod, musí posoudit, zda by alokace transakční ceny na tyto odhadované samostatné prodejní ceny byla v souladu s cílem alokace uvedeným v odstavci 73 a s požadavky na odhad samostatných prodejních cen uvedenými v odstavci 78.

Alokace slevy

- 81 Zákazník obdrží slevu za nákup souboru zboží nebo služeb v případě, že součet samostatných prodejních cen tohoto příslibeného zboží nebo služeb ve smlouvě převyší protihodnotu příslibenou ve smlouvě. S výjimkou případů, kdy má účetní jednotka v souladu s odstavcem 82 k dispozici objektivně zjistitelné důkazy o tom, že se celá sleva vztahuje pouze na jeden nebo více, ale nikoli na všechny závazky k plnění uvedené ve smlouvě, musí účetní jednotka slevu alokovat poměrně na všechny závazky k plnění uvedené ve smlouvě. Poměrná alokace slevy za těchto okolností se provede tak, že účetní jednotka alokuje transakční cenu na jednotlivé závazky k plnění na základě poměru samostatných prodejních cen podkladového odlišitelného zboží nebo služeb.
- 82 Účetní jednotka musí alokovat slevu v plném rozsahu na jeden nebo více, avšak nikoli na všechny, závazky k plnění uvedené ve smlouvě, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

- a) účetní jednotka pravidelně prodává každé odlišitelné zboží nebo službu (nebo každý soubor odlišitelného zboží nebo služeb) ve smlouvě na samostatném základě;
 - b) účetní jednotka rovněž pravidelně prodává na samostatném základě soubor (nebo soubory) některého tohoto odlišitelného zboží nebo služeb se slevou ze samostatných prodejních cen zboží nebo služeb u každého souboru a
 - c) sleva přiřaditelná každému souboru zboží nebo služeb popsanych v odst. 82 písm. b) je v podstatě stejná jako sleva ve smlouvě a z analýzy zboží nebo služeb v každém souboru vyplývá objektivně zjiitelný důkaz závazku k plnění, k němuž celá sleva ve smlouvě náleží.
- 83 Pokud je sleva alokována v plném rozsahu na jeden nebo více závazků k plnění ve smlouvě v souladu s odstavcem 82, musí účetní jednotka alokovat slevu dříve, než použije zbytkový přístup pro odhad samostatné prodejní ceny zboží nebo služeb v souladu s odst. 79 písm. c).
- Alokace variabilní protihodnoty*
- 84 Variabilní protihodnota, která je přislíbena ve smlouvě, může být přiřaditelná celé smlouvě nebo určité části této smlouvy, jako jsou například následující:
- a) jeden nebo více, ale ne všechny, závazky k plnění uvedené ve smlouvě (například prémie může být podmíněna tím, že účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo službu v určitém časovém období);
 - b) jeden nebo více, ale ne všechny, odlišitelné zboží nebo služby přislíbené v sérii odlišitelného zboží nebo služeb, která je součástí jediného závazku k plnění v souladu s odst. 22 písm. b), (například protihodnota přislíbená za druhý rok dvouleté smlouvy na úklidové služby se zvýší na základě pohybů specifikovaného indexu inflace).
- 85 Účetní jednotka musí alokovat variabilní částku (a následné změny této částky) v plném rozsahu na závazek k plnění nebo na odlišitelné zboží nebo službu, které jsou součástí jednoho závazku k plnění, v souladu s odst. 22 písm. b), pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- a) podmínky variabilní úhrady se vztahují konkrétně k úsilí účetní jednotky splnit závazek k plnění nebo převést odlišitelné zboží nebo službu (nebo se vztahují ke konkrétnímu výstupu vyplývajícimu ze splnění závazku k plnění nebo z převodu odlišitelného zboží nebo služby) a
 - b) alokace variabilní částky protihodnoty v plném rozsahu na závazek plnění nebo na odlišitelné zboží nebo služby je v souladu s cílem alokace uvedeným v odstavci 73 při zvážení všech závazků k plnění a platebních podmínek ve smlouvě.
- 86 Požadavky na alokaci uvedené v odstavcích 73–83 musí být uplatněny při alokaci zbývajícící částky transakční ceny, která nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 85.
- Změny transakční ceny**
- 87 Po uzavření smlouvy se může transakční cena z řady důvodů změnit, včetně vyřešení nejistých událostí nebo jiných změn okolností, které mění částku protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za přislíbené zboží nebo služby.
- 88 Účetní jednotka musí alokovat na závazky k plnění uvedené ve smlouvě veškeré následné změny transakční ceny na stejném základě jako při uzavření smlouvy. V důsledku toho nesmí účetní jednotka přerozdělit transakční cenu tak, aby odrážela změny samostatných prodejních cen po uzavření smlouvy. Částky alokované na splněný závazek k plnění musí být uznány jako výnosy nebo jako snížení výnosů v období, v němž dochází ke změně transakční ceny.
- 89 Účetní jednotka musí alokovat změnu transakční ceny v plném rozsahu na jeden nebo více, ale nikoli na všechny, závazky k plnění nebo odlišitelné zboží nebo služby přislíbené v sérii, která je součástí jediného závazku k plnění v souladu s odst. 22 písm. b), pouze pokud jsou splněna kritéria alokace variabilní protihodnoty uvedená v odstavci 85.
- 90 Účetní jednotka musí zaúčtovat změnu transakční ceny, která vznikne jako výsledek modifikace smlouvy v souladu s odstavci 18–21. V případě změny transakční ceny, která nastane po modifikaci smlouvy, však musí účetní jednotka pro alokaci změny transakční ceny uplatnit odstavce 87–89 kterýmkoliv z následujících způsobů, který je použitelný:
- a) účetní jednotka musí alokovat změnu transakční ceny na závazky k plnění identifikované ve smlouvě před touto modifikací, pokud je změna transakční ceny přiřaditelná částce variabilní protihodnoty přislíbené před provedením této modifikace a v tom rozsahu, ve kterém je přiřaditelná, a tato modifikace je zaúčtována v souladu s odst. 21 písm. a);
 - b) ve všech ostatních případech, kdy modifikace nebyla zaúčtována jako samostatná smlouva v souladu s odstavcem 20, musí účetní jednotka alokovat změnu transakční ceny na závazky k plnění v modifikované smlouvě (tj. závazky k plnění, které bezprostředně po této modifikaci nebyly splněny nebo byly splněny jen částečně).

NÁKLADY SMLOUVY

Přírůstkové náklady na získání smlouvy

- 91 **Účetní jednotka uzná jako aktivum přírůstkové náklady na získání smlouvy se zákazníkem, pokud očekává, že tyto náklady zpětně získá.**
- 92 Přírůstkové náklady na získání smlouvy jsou náklady, které účetní jednotce vzniknou v souvislosti se získáním smlouvy se zákazníkem a které by nevznikly, pokud by smlouva získána nebyla (například prodejní provize).
- 93 Náklady na získání smlouvy, které by byly vynaloženy bez ohledu na to, zda byla smlouva získána, musí být uznány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, s výjimkou případů, kdy tyto náklady lze výslovně přeúčtovat zákazníkovi bez ohledu na to, zda byla smlouva získána.
- 94 Účetní jednotka může jako praktické zjednodušení uznat přírůstkové náklady vzniklé v souvislosti se získáním smlouvy jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud doba odepisování nehmotného aktiva, které by účetní jednotka jinak uznala, činí jeden rok nebo méně.

Náklady související s plněním smlouvy

- 95 **Pokud náklady vynaložené na plnění smlouvy se zákazníkem nespádají do rozsahu působnosti jiného standardu (například IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 *Nehmotná aktiva*), uzná účetní jednotka náklady vynaložené na plnění smlouvy jako aktivum jen tehdy, pokud tyto náklady splňují všechna následující kritéria:**
- a) **náklady přímo souvisejí se smlouvou nebo s očekávanou smlouvou, kterou účetní jednotka může konkrétně identifikovat (například náklady související se službami, které mají být poskytnuty na základě obnovení stávající smlouvy, nebo náklady na návrh aktiva, které má být převedeno podle konkrétní smlouvy, která dosud nebyla schválena);**
 - b) **náklady vytvářejí nebo zvyšují zdroje účetní jednotky, které budou použity k plnění (nebo pokračování v plnění) závazků k plnění v budoucnosti, a**
 - c) **předpokládá se, že náklady budou zpětně získány.**
- 96 U nákladů vynaložených na plnění smlouvy se zákazníkem, které spadají do rozsahu působnosti jiného standardu, musí účetní jednotka účtovat o těchto nákladech v souladu s těmito jinými standardy.
- 97 Náklady, které se vztahují přímo ke smlouvě (nebo ke konkrétní očekávané smlouvě), zahrnují kterékoli z následujících položek:
- a) **přímé osobní náklady (například platy a mzdy zaměstnanců, kteří poskytují příslibené služby přímo zákazníkovi);**
 - b) **přímý materiál (například zásoby použité při poskytování příslibené služby zákazníkovi);**
 - c) **alokace nákladů, které souvisejí přímo se smlouvou nebo se smluvními činnostmi (například náklady na řízení zakázky nebo na dohled nad ní, pojištění a odpisy nástrojů, zařízení a aktiv z práv k užíváním, které se užívají při plnění smlouvy);**
 - d) **náklady, které jsou výslovně vyúčtovány zákazníkovi podle smlouvy, a**
 - e) **jiné náklady, které jsou vynaloženy pouze z toho důvodu, že účetní jednotka uzavřela danou smlouvu (například platby subdodavatelům).**
- 98 Účetní jednotka musí uznat následující náklady jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy:
- a) **správní a režijní náklady (pokud nejsou tyto náklady výslovně vyúčtovány zákazníkovi podle smlouvy; v takovém případě musí účetní jednotka tyto náklady ocenit v souladu s odstavcem 97);**
 - b) **náklady na odpadový materiál, práci nebo jiné zdroje pro plnění smlouvy, které nebyly zohledněny v ceně smlouvy;**
 - c) **náklady vztahující se ke splněným závazkům k plnění (nebo k částečně splněným závazkům k plnění) uvedeným ve smlouvě (tj. náklady, které se vztahují k minulému plnění) a**
 - d) **náklady, u nichž účetní jednotka nemůže rozlišit, zda se vztahují k nesplněným závazkům k plnění nebo ke splněným závazkům k plnění (případně k částečně splněným závazkům k plnění).**

Odpisy nehmotných aktiv a znehodnocení

- 99 Aktivum uznané v souladu s odstavcem 91 nebo 95 musí být systematicky odepisováno tak, aby tyto odpisy byly v souladu s převodem zboží nebo služeb, ke kterým se dané aktivum vztahuje, na zákazníka. Aktivum se může vztahovat ke zboží nebo službám, které mají být převedeny podle konkrétní očekávané smlouvy (jak je uvedeno v odst. 95 písm. a)).
- 100 Účetní jednotka musí tyto odpisy aktualizovat tak, aby odrážely podstatné změny předpokládaného času, v němž účetní jednotka provede převod zboží nebo služeb, k nimž se dané aktivum vztahuje, na zákazníka. Takové změny se účtují jako změny v účetním odhadu v souladu s IAS 8.

- 101 Účetní jednotka uzná ztrátu ze znehodnocení do hospodářského výsledku v rozsahu, v němž účetní hodnota aktiva uznaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95 převyší:
- a) zbývající částku protihodnoty, jejíž obdržení účetní jednotka očekává výměnou za zboží nebo služby, ke kterým se toto aktivum vztahuje, sníženou o
 - b) náklady, které se vztahují přímo k poskytování tohoto zboží nebo služeb a které nebyly uznány jako náklady (viz odstavec 97).
- 102 Pro účely uplatnění odstavce 101 pro určení částky protihodnoty, jejíž obdržení účetní jednotka očekává, musí účetní jednotka použít zásady určování transakční ceny (s výjimkou požadavků v odstavcích 56–58 o omezení odhadů variabilní protihodnoty) a upravit tuto částku tak, aby odrážela dopady úvěrového rizika zákazníka.
- 103 Dříve, než účetní jednotka uzná ztrátu ze znehodnocení aktiva uznaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95, musí uznat případnou ztrátu ze znehodnocení aktiv vztahujících se ke smlouvě, která se uznávají v souladu s jiným standardem (například IAS 2, IAS 16 a IAS 38). Po uplatnění testu znehodnocení podle odstavce 101 musí účetní jednotka zahrnout výslednou účetní hodnotu aktiva uznaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95 do účetní hodnoty peněžotvorné jednotky, do které náleží, za účelem uplatnění IAS 36 *Znehodnocení aktiv* na tuto peněžotvornou jednotku.
- 104 Účetní jednotka uzná do hospodářského výsledku vrácení některých nebo všech ztrát ze znehodnocení uznaných dříve v souladu s odstavcem 101 v případě, že podmínky tohoto znehodnocení pominuly nebo se zlepšily. Zvýšená účetní hodnota aktiva nesmí převyšet částku, která by byla stanovena (očištěnou o odpisy), pokud by dříve nebyla uznána žádná ztráta ze znehodnocení.

VYKÁZÁNÍ

- 105 **Když kterákoli ze smluvních stran poskytne plnění, musí účetní jednotka vykázat danou smlouvu ve výkazu o finanční pozici jako smluvní aktivum nebo smluvní závazek v závislosti na vztahu mezi plněním účetní jednotky a úhradou zákazníka. Účetní jednotka musí vykazovat veškerá nepodmíněná práva na protihodnotu samostatně jako pohledávku.**
- 106 Pokud zákazník hradí protihodnotu nebo pokud má účetní jednotka právo na protihodnotu, která je nepodmíněná (tj. pohledávka), dříve, než účetní jednotka převede zboží nebo službu na zákazníka, účetní jednotka vykáže tuto smlouvu jako smluvní závazek v okamžiku, kdy je tato úhrada provedena, případně kdy je splatná (podle toho, co nastane dříve). Smluvním závazkem se rozumí závazek účetní jednotky převést zboží nebo služby, za něž účetní jednotka obdržela od zákazníka protihodnotu (případně nastala splatnost částky protihodnoty) na zákazníka.
- 107 Pokud účetní jednotka poskytne plnění převodem zboží nebo služby na zákazníka dříve, než zákazník uhradí protihodnotu, nebo dříve, než nastane splatnost této úhrady, účetní jednotka tuto smlouvu vykáže jako smluvní aktivum s výjimkou veškerých částek, které jsou vykazovány jako pohledávka. Smluvním aktivem se rozumí právo účetní jednotky na protihodnotu výměnou za zboží nebo služby, které tato účetní jednotka převedla na zákazníka. Účetní jednotka musí posoudit znehodnocení smluvního aktiva v souladu s IFRS 9. Znehodnocení smluvního aktiva musí být oceněno, vykázáno a zveřejněno na stejném základě jako finanční aktivum, které spadá do rozsahu působnosti IFRS 9 (viz rovněž odst. 113 písm. b)).
- 108 Pohledávkou se rozumí právo účetní jednotky na protihodnotu, které je nepodmíněné. Právo na protihodnotu je nepodmíněné v případě, že je před splatností úhrady této protihodnoty vyžadováno pouze prosté plynutí času. Účetní jednotka by například uznala pohledávku v případě, že má momentální nárok na úhradu, i přesto, že tato částka může být v budoucnu předmětem vratky. Účetní jednotka musí vykázat pohledávku v souladu s IFRS 9. Při prvotním uznání pohledávky vyplývající ze smlouvy se zákazníkem musí být veškeré rozdíly mezi oceněním pohledávky v souladu s IFRS 9 a odpovídající částkou uznaných výnosů vykazovány jako náklad (například jako ztráta ze znehodnocení).
- 109 Tento standard používá termín „smluvní aktivum“ a „smluvní závazek“, avšak nezakazuje účetní jednotce, aby používala ve výkazu o finanční pozici alternativní popis těchto položek. Pokud účetní jednotka použije alternativní popis smluvního aktiva, musí uživatelé účetní závěrky poskytnout dostatek informací, aby byl schopen rozlišovat mezi pohledávkami a smluvními aktivy.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 110 **Cílem požadavků na zveřejnění je, aby účetní jednotka zveřejnila dostatečné informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit povahu, částky, čas a nejistotu výnosů a peněžních toků vznikajících na základě smluv se zákazníky. Pro dosažení tohoto cíle musí účetní jednotka zveřejnit kvalitativní a kvantitativní informace o všech následujících skutečnostech:**
- a) své smlouvy uzavřené se zákazníky (viz odstavce 113–122);
 - b) podstatné úsudky a změny těchto úsudků provedené při uplatňování tohoto standardu na tyto smlouvy (viz odstavce 123–126) a
 - c) veškerá aktiva uznaná na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem v souladu s odstavcem 91 nebo 95 (viz odstavce 127–128).

111 Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z těchto různých požadavků. Účetní jednotka seskupí a rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nepodstatných podrobností, nebo seskupením položek s podstatně odlišnými rysy.

112 Účetní jednotka nemusí zveřejnit informace v souladu s tímto standardem, pokud již tyto informace poskytla v souladu s jiným standardem.

Smlouvy se zákazníky

113 Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující částky za vykazované období, pokud tyto částky nejsou vykazovány samostatně ve výkazu o úplném výsledku v souladu s jinými standardy:

- a) uznané výnosy ze smluv se zákazníky, které účetní jednotka musí zveřejnit odděleně od svých ostatních zdrojů výnosů, a
- b) veškeré ztráty ze znehodnocení uznané (v souladu s IFRS 9) u veškerých pohledávek nebo smluvních aktiv vzniklých na základě smluv účetní jednotky se zákazníky, které účetní jednotka musí zveřejnit odděleně od ztrát ze znehodnocení z jiných smluv.

Členění výnosů

114 Účetní jednotka musí členit výnosy uznané ze smluv se zákazníky do kategorií, které zachycují, jak jsou povaha, částky, čas a nejistota výnosů a peněžních toků ovlivněny ekonomickými faktory. Účetní jednotka musí při výběru kategorií, které použije pro rozčlenění výnosů, uplatnit návod uvedený v odstavcích B87–B89.

115 Účetní jednotka musí navíc zveřejnit dostatečné informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit vztah mezi zveřejňováním rozčleněných výnosů (v souladu s odstavcem 114) a informacemi o výnosech, které jsou zveřejňovány pro každý povinně vykazovaný segment, pokud účetní jednotka používá IFRS 8 *Provozní segmenty*.

Smluvní zůstatky

116 Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující informace:

- a) počáteční a konečné zůstatky pohledávek, smluvních aktiv a smluvních závazků ze smluv se zákazníky, pokud nejsou jinak samostatně prezentovány nebo zveřejněny;
- b) výnosy uznané ve vykazovaném období, které byly zahrnuty do zůstatku smluvního závazku na počátku tohoto období, a
- c) výnosy uznané ve vykazovaném období plynoucí ze závazků k plnění splněných (nebo částečně splněných) v předchozích obdobích (například změny transakční ceny).

117 Účetní jednotka musí vysvětlit, jak se čas splnění jejích závazků k plnění (viz odst. 119 písm. a)) vztahuje k typickému času úhrady (viz odst. 119 písm. b)) a dopad těchto faktorů na zůstatky smluvních aktiv a smluvních závazků. Poskytnuté vysvětlení může využít kvalitativní informace.

118 Účetní jednotka musí poskytnout vysvětlení podstatných změn zůstatků smluvních aktiv a smluvních závazků během vykazovaného období. Toto vysvětlení musí zahrnovat kvalitativní a kvantitativní informace. Příklady změn zůstatků smluvních aktiv a smluvních závazků účetní jednotky zahrnují kterýkoli z následujících případů:

- a) změny v důsledku podnikových kombinací;
- b) úpravy výnosů na bázi kumulativního dorovnání, které ovlivňují příslušné smluvní aktivum nebo smluvní závazek, včetně úprav vznikajících na základě změny ukazatele pokroku, změny odhadu transakční ceny (včetně veškerých změn při posuzování toho, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen), nebo modifikace smlouvy;
- c) znehodnocení smluvního aktiva;
- d) změnu časového rámce, v němž se právo na protihodnotu stalo nepodmíněným (tj. k reklasifikaci smluvního aktiva na pohledávku), a
- e) změna časového rámce pro splnění závazku k plnění (tj. pro uznání výnosů vzniklých na základě smluvního závazku).

Závazky k plnění

119 Účetní jednotka musí zveřejnit informace o svých závazcích k plnění ve smlouvách se zákazníky včetně popisu všech následujících skutečností:

- a) kdy účetní jednotka obvykle splní své závazky k plnění (například při dodávce, při doručení, při poskytování služeb nebo při dokončení služby), včetně situace, kdy jsou závazky k plnění splněny v rámci ujednání typu bill-and-hold;

- b) podstatných platebních podmínek (například obvyklé doby splatnosti úhrady, zda smlouva obsahuje podstatnou složku financování, zda je částka protihodnoty variabilní a zda je odhad variabilní protihodnoty obvykle omezen v souladu s odstavci 56–58);
- c) povahy zboží nebo služeb, jejichž převod účetní jednotka přislíbila, se zdůrazněním veškerých závazků k plnění umožňujících zajištění převodu zboží nebo služby pro jinou smluvní stranu (tj. pokud účetní jednotka působí jako zástupce);
- d) závazků týkajících se vratek, refundací a jiných podobných závazků a
- e) typů záruk a souvisejících povinností.

Transakční cena alokovaná na zbývající závazky k plnění

- 120 Účetní jednotka zveřejní následující informace o svých zbývajících závazcích k plnění:
- a) souhrnnou částku transakční ceny alokovanou na závazky k plnění, které jsou nesplněny (případně částečně nesplněny) ke konci vykazovaného období, a
 - b) vysvětlení, kdy účetní jednotka očekává, že uzná do výnosů částku zveřejněnou v souladu s odst. 120 písm. a), kterou musí zveřejnit kterýmkoli z následujících způsobů:
 - i) na kvantitativním základě s využitím časových pásem, která by byla nejvhodnější pro dobu trvání zbývajících závazků k plnění;
 - ii) s využitím kvalitativních informací.
- 121 Jako praktické zjednodušení nemusí účetní jednotka zveřejňovat informace uvedené v odstavci 120 o závazku k plnění, pokud je splněna některá z následujících podmínek:
- a) závazek k plnění je součástí smlouvy, jejíž původně očekávaná doba trvání činila jeden rok nebo méně, nebo
 - b) účetní jednotka uznává výnosy ze splnění závazku k plnění v souladu s odstavcem B16.
- 122 Účetní jednotka musí kvalitativně vysvětlit, zda používá praktické zjednodušení v odstavci 121 a zda existuje jakákoli protihodnota ze smluv se zákazníky, která nebyla zahrnuta do transakční ceny, a tudíž ani do informací zveřejněných v souladu s odstavcem 120. Například odhad transakční ceny by nezahrnoval žádné odhadované částky variabilní protihodnoty, které jsou omezeny (viz odstavce 56–58).

Podstatné úsudky použité při aplikaci tohoto standardu

- 123 Účetní jednotka musí zveřejnit úsudky použité při aplikaci tohoto standardu a změny těchto úsudků, které podstatně ovlivňují určení částky a času výnosů ze smluv se zákazníky. Účetní jednotka musí vysvětlit zejména úsudky a změny úsudků použité při určování obou následujících faktorů:
- a) čas splnění závazků k plnění (viz odstavce 124–125) a
 - b) transakční cena a částky alokované na závazky k plnění (viz odstavec 126).

Určení času splnění závazků k plnění

- 124 U závazků k plnění, které účetní jednotka plní průběžně, musí účetní jednotka zveřejnit oba následující faktory:
- a) metody užití při uznávání výnosů (například popis použitých metod výstupů nebo vstupů a způsob, jakým jsou tyto metody uplatňovány), a
 - b) vysvětlení, proč použité metody poskytují důvěryhodné zobrazení převodu zboží nebo služeb.
- 125 U závazků k plnění splněných jednorázově musí účetní jednotka zveřejnit podstatné úsudky provedené při vyhodnocování toho, kdy zákazník získá kontrolu nad přislíbeným zbožím nebo službou.

Určení transakční ceny a částek alokovaných na závazky k plnění

- 126 Účetní jednotka musí zveřejnit informace o metodách, vstupech a předpokladech použitých pro všechny následující činnosti:
- a) určení transakční ceny, které zahrnuje mimo jiné odhad variabilní protihodnoty, úpravu této protihodnoty o dopady časové hodnoty peněz a ocenění nepeněžní protihodnoty;
 - b) posouzení toho, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen;
 - c) alokace transakční ceny, včetně odhadu samostatných prodejních cen přislíbeného zboží nebo služeb, a alokace slev a variabilní protihodnoty na konkrétní část smlouvy (pokud je to relevantní) a
 - d) oceňování závazků týkajících se vratek, refundací a jiných podobných závazků.

Aktiva uznávaná na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem

- 127 Účetní jednotka musí popsat oba následující faktory:
- a) úsudky provedené při určování částky nákladů vynaložených na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem (v souladu s odstavcem 91 nebo 95) a
 - b) metodu, kterou používá k určení odpisů pro každé vykazované období.
- 128 Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující informace:
- a) konečné zůstatky aktiv uznaných na základě nákladů vynaložených na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem (v souladu s odstavcem 91 nebo 95) podle hlavních kategorií aktiv (například náklady na získání smluv se zákazníky, náklady vynaložené před uzavřením smlouvy a náklady na vypracování smlouvy) a
 - b) částku odpisů a veškeré ztráty ze znehodnocení uznané ve vykazovaném období.
- Praktická zjednodušení**
- 129 Pokud se účetní jednotka rozhodne využít praktická zjednodušení uvedená buď v odstavci 63 (týkající se existence podstatné složky financování) nebo v odstavci 94 (týkající se přírůstkových nákladů na získání smlouvy), musí tuto skutečnost zveřejnit.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

smlouva	Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.
smluvní aktivum	Právo účetní jednotky na protihodnotu výměnou za zboží nebo služby, které účetní jednotka převedla na zákazníka v případě, že je toto právo podmíněno něčím jiným, než je plynutí času (například budoucím plněním účetní jednotky).
smluvní závazek	Závazek účetní jednotky převést zboží nebo služby na zákazníka , za který účetní jednotka obdržela od zákazníka protihodnotu (případně jí na tuto částku vznikl nárok).
zákazník	Strana, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu.
příjem	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.
závazek k plnění	Příslib ve smlouvě se zákazníkem převést na zákazníka buď: a) zboží nebo služby (nebo soubor zboží nebo služeb), které jsou odlišitelné, nebo b) série odlišitelného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a které má stejný způsob převodu na zákazníka.
výnosy	Příjem vznikající z běžných činností účetní jednotky.
samostatná prodejní cena (zboží nebo služby)	Samostatná prodejní cena je cena, za kterou by účetní jednotka prodala přislíbené zboží nebo službu zákazníkovi samostatně.
transakční cena (u smlouvy se zákazníkem)	Částka protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle svého názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka , s výjimkou částek přijatých jménem třetích stran.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu. Popisuje použití odstavců 1–129 a má stejnou závaznost jako ostatní části tohoto standardu.

- B1 Tato aplikační příručka je uspořádána do následujících kategorií:
- a) závazky k plnění plněné průběžně (odstavce B2–B13);
 - b) metody měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění (odstavce B14–B19);
 - c) prodej s právem na vrácení (odstavce B20–B27);
 - d) záruky (odstavce B28–B33);
 - e) přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce (odstavce B34–B38);
 - f) opce zákazníka na další zboží nebo služby (odstavce B39–B43);
 - g) neuplatněná práva zákazníků (odstavce B44–B47);
 - h) nevratné poplatky hrazené předem (a některé související náklady) (odstavce B48–B51);
 - i) poskytování licence (odstavce B52–B63B);
 - j) dohody o zpětném odkupu (odstavce B64–B76);
 - k) konsignační ujednání (odstavce B77–B78);
 - l) ujednání typu bill-and-hold (odstavce B79–B82);
 - m) přijetí zákazníkem (odstavce B83–B86) a
 - n) zveřejňování rozčleněných výnosů (odstavce B87–B89).

Závazky k plnění plněné průběžně

- B2 V souladu s odstavcem 35 je závazek k plnění plněné průběžně, pokud je splněno jedno z následujících kritérií:
- a) zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje (viz odstavce B3–B4);
 - b) plněním poskytovaným účetní jednotkou vzniká, respektive se zhodnocuje aktivum (například nedokončená výroba), přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (viz odstavec B5), nebo
 - c) plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (viz odstavce B6–B8), a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění (viz odstavce B9–B13).

Současné přijímání a spotřeba požitků plynoucích z plnění účetní jednotky (odst. 35 písm. a))

- B3 U některých typů závazků k plnění bude jednoduché posoudit, zda zákazník přijímá požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje, a tyto požitky spotřebovává současně s tím, jak je přijímá. Je tomu tak například u obvyklých nebo pravidelných služeb (například úklidové služby), u nichž lze přijímání požitků plynoucích z plnění účetní jednotky a jejich současnou spotřebu zákazníkem snadno identifikovat.
- B4 U jiných typů závazků k plnění může dojít k tomu, že účetní jednotka není schopna snadno identifikovat, zda zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění účetní jednotky současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje. Za těchto okolností je závazek k plnění plněné průběžně, pokud účetní jednotka určí, že pokud by měla zbývajícím závazek k plnění vůči zákazníkovi splnit jiná účetní jednotka, nebylo by nutné, aby tato jiná účetní jednotka zásadním způsobem přepracovávala práci, kterou účetní jednotka dosud provedla. Při určování, zda by nebylo nutné, aby jiná účetní jednotka zásadním způsobem přepracovávala práci, kterou účetní jednotka dosud provedla, musí účetní jednotka vycházet z obou následujících předpokladů:
- a) nebrat v úvahu potenciální smluvní nebo praktická omezení, která by účetní jednotce jinak zabránila v převodu zbývajících závazků k plnění na jinou účetní jednotku, a
 - b) předpokládat, že jiná účetní jednotka, která by plnila zbývajícím závazek k plnění, by neměla požitek z žádného aktiva, které je v současné době účetní jednotkou kontrolováno a které by bylo účetní jednotkou kontrolováno i nadále, pokud by byl závazek k plnění převeden na jinou účetní jednotku.

Zákazník kontroluje aktivum již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (odst. 35 písm. b))

- B5 Při určování, zda zákazník kontroluje dané aktivum již v době jeho vytváření nebo zhodnocování v souladu s odst. 35 písm. b), účetní jednotka uplatní požadavky na kontrolu uvedené v odstavcích 31–34 a v odstavci 38. Aktivum, které je vytvářeno nebo zhodnocováno (například aktivum z nedokončené výroby), může být buď hmotné, nebo nehmotné.

Plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (odst. 35 písm. c))

- B6 Při posuzování, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití v souladu s odstavcem 36, musí účetní jednotka zvážit dopady smluvních a praktických omezení schopnosti účetní jednotky toto aktivum bezprostředně směřovat k jinému využití, jako je například jeho prodej jinému zákazníkovi. Při posuzování, zda by účetní jednotka byla schopna toto aktivum bezprostředně směřovat k jinému využití, není relevantní posuzovat možnost ukončení smlouvy se zákazníkem.

- B7 Smluvní omezení schopnosti účetní jednotky bezprostředně směřovat dané aktivum k jinému využití musí být podstatné, aby bylo možno říci, že dané aktivum nemá pro danou účetní jednotku alternativní využití. Smluvní omezení je podstatné v případě, že by zákazník mohl vymáhat svá práva k příslibenému aktivu v případě, že by se účetní jednotka pokusila dané aktivum směřovat k jinému využití. Naproti tomu smluvní omezení podstatné není například v případě, že je dané aktivum do značné míry zaměnitelné s jinými aktivy, která by účetní jednotka mohla převést na jiného zákazníka, aniž by porušila smlouvu a aniž by jí vznikly podstatné náklady, které by jinak ve vztahu k této smlouvě nevznikly.

- B8 Praktické omezení schopnosti účetní jednotky směřovat dané aktivum k jinému využití existuje v případě, kdy by účetní jednotka utrpěla podstatné ekonomické ztráty, pokud by dané aktivum směřovala k jinému využití. Podstatná ekonomická ztráta by mohla nastat v důsledku toho, že by účetní jednotce buď vznikly podstatné náklady související s přepracováním aktiva, nebo by byla schopna dané aktivum prodat pouze s podstatnou ztrátou. Účetní jednotka může být například prakticky omezena v přesměrování aktiv, která mají buď technické specifikace jedinečné pro určitého zákazníka, nebo se nacházejí v odlehlých oblastech.

Právo na úhradu za dosud poskytnuté plnění (odst. 35 písm. c))

- B9 V souladu s odstavcem 37 má účetní jednotka právo na úhradu za dosud poskytnuté plnění, pokud by měla právo na částku, která jí kompenzuje přinejmenším dosud poskytnuté plnění, pokud je smlouva ukončena zákazníkem nebo jinou stranou z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla příslibené plnění. Částka, která by účetní jednotce kompenzovala dosud poskytnuté plnění, by představovala částku blížící se prodejní ceně dosud převedeného zboží nebo služeb (například zpětné získání nákladů, které účetní jednotka vynaložila při plnění závazku k plnění, navýšených o přiměřenou ziskovou marži), a nikoli náhradu pouze za potenciální ušlý zisk účetní jednotky v případě ukončení smlouvy. Náhrada za přiměřenou ziskovou marži se nemusí rovnat ziskové marži očekávané v případě, že by byla smlouva splněna tak, jak bylo příslibeno, účetní jednotka by však měla mít nárok na náhradu kterékoli z následujících částek:

- a) podíl očekávané ziskové marže ve smlouvě, který přiměřeně odráží rozsah plnění smlouvy účetní jednotkou před jejím ukončením ze strany zákazníka (nebo jinou smluvní stranou), nebo
- b) přiměřenou návratnost nákladů kapitálu účetní jednotky u podobných smluv (nebo typická provozní marže účetní jednotky u podobných smluv), pokud je marže u konkrétní smlouvy vyšší než výnos, který účetní jednotka obvykle z podobných smluv získá.

- B10 Právo účetní jednotky na úhradu dosud provedeného plnění nemusí být současným nepodmíněným právem na úhradu. V řadě případů bude mít účetní jednotka nepodmíněné právo na úhradu pouze po dosažení dohodnutého mezníku nebo po úplném splnění závazku k plnění. Při posuzování toho, zda má právo na úhradu za dosud provedené plnění, musí účetní jednotka zohlednit, zda by měla vymahatelné právo požadovat nebo zadržet platbu za dosud provedené plnění, pokud by smlouva byla ukončena před dokončením z jiných důvodů než proto, že účetní jednotka neposkytla příslibené plnění.

- B11 V některých smlouvách může mít zákazník právo smlouvu ukončit pouze ve stanovených termínech v průběhu platnosti smlouvy, případně nemusí mít právo smlouvu ukončit vůbec. Pokud zákazník jedná tak, aby smlouvu ukončil, aniž by měl právo ji v daném okamžiku ukončit (včetně případu, kdy zákazník nesplní své závazky, jak příslibil), může tato smlouva (nebo jiné právní předpisy) účetní jednotku opravňovat k tomu, aby i nadále převáděla na zákazníka zboží nebo služby příslibené ve smlouvě a požadovala, aby zákazník hradil protihodnotu příslibenou výměnou za toto zboží nebo služby. Za těchto okolností má účetní jednotka právo na úhradu za dosud provedené plnění vzhledem k tomu, že má právo i nadále pokračovat v plnění svých závazků v souladu se smlouvou a vyžadovat, aby zákazník plnil závazky své (což zahrnuje úhradu příslibené protihodnoty).

- B12 Při posuzování existence a vymahatelnosti práva na úhradu za dosud provedené plnění musí účetní jednotka zvážit smluvní podmínky a rovněž veškeré právní předpisy nebo právní precedenty, které by mohly tyto smluvní podmínky doplnit nebo nad nimi převážet. To by zahrnovalo posouzení toho, zda:

- a) právní předpisy, správní praxe nebo právní precedens zajišťují účetní jednotce právo na úhradu za dosud provedené plnění, i když toto právo není specifikováno ve smlouvě se zákazníkem;

- b) příslušný právní precedens naznačuje, že podobná práva na úhradu za dosud provedené plnění v podobných smlouvách nemají právně závazný účinek, nebo
- c) výsledkem běžné obchodní praxe účetní jednotky spočívající v tom, že se účetní jednotka rozhodla právo na úhradu nevymáhat, je to, že se právo v daném právním prostředí stalo nevymahatelným. Bez ohledu na to, zda se účetní jednotka rozhodla vzdát se svého práva na úhradu u podobných smluv, by však měla i nadále nárok na úhradu k danému dni v případě, že by její právo na úhradu za dosud provedené plnění uvedené ve smlouvě se zákazníkem bylo i nadále vymahatelné.

B13 Splátkový kalendář uvedený ve smlouvě nemusí nutně vypovídat o tom, zda má účetní jednotka vymahatelné právo na úhradu za dosud provedené plnění. Přestože splátkový kalendář ve smlouvě specifikuje čas a částku protihodnoty, kterou má zákazník uhradit, nemusí nutně představovat důkaz práva účetní jednotky na úhradu za dosud provedené plnění. Je tomu tak například proto, že by smlouva mohla specifikovat, že protihodnotu přijatou od zákazníka je možné vrátit z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla plnění přislíbené ve smlouvě.

Metody měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění

B14 Mezi metody, které lze použít při oceňování pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění průběžně v souladu s odstavci 35–37, patří tyto metody:

- a) metody výstupů (viz odstavce B15–B17) a
- b) metody vstupů (viz odstavce B18–B19).

Metody výstupů

B15 Pomocí metod výstupů se uznávají výnosy na základě přímého ocenění hodnoty dosud převedeného zboží nebo služeb pro zákazníka ve vztahu ke zbývajícimu zboží nebo službám přislíbeným v rámci smlouvy. Metody výstupů zahrnují metody, jako jsou například průzkumy dosud poskytnutého plnění, ocenění dosažených výsledků, dosažené mezníky, uplynulý čas a vyrobené nebo dodané jednotky. Při posuzování, zda má účetní jednotka k měření svého pokroku použít metodu výstupů, musí zvážit, zda by vybraný výstup poskytoval důvěryhodné zobrazení plnění účetní jednotky směřujícího k úplnému splnění závazku. Metoda výstupů by neposkytovala důvěryhodné zobrazení plnění účetní jednotky, pokud by vybraný výstup neoceňoval některé zboží nebo služby, jejichž kontrola byla převedena na zákazníka. Metody výstupů založené na vyrobených nebo dodaných jednotkách by například důvěryhodně nezobrazovaly plnění účetní jednotky směřující ke splnění závazku k plnění, pokud by na základě plnění účetní jednotky na konci vykazovaného období vznikla nedokončená výroba nebo hotové výrobky kontrolované zákazníkem, které by nebyly zahrnuty do ocenění tohoto výstupu.

B16 Pokud má účetní jednotka právo získat od zákazníka protihodnotu v částce, která přímo odpovídá hodnotě plnění, které účetní jednotka dosud poskytla, pro zákazníka (například servisní smlouva, ve které účetní jednotka fakturuje fixní částku za každou hodinu poskytovaných služeb), může účetní jednotka jako praktické zjednodušení uznat výnosy v částce, kterou má právo fakturovat.

B17 Nevýhody metod výstupů spočívají v tom, že výstupy používané k měření pokroku nemusí být přímo objektivně zjištělné a informace nezbytné k jejich použití nemusí být účetní jednotce k dispozici bez vynaložení nepřiměřených nákladů. Proto může být nezbytné použití metody vstupů.

Metody vstupů

B18 Pomocí metod vstupů se uznávají výnosy na základě úsilí nebo vstupů účetní jednotky vynaložených ke splnění závazku k plnění (například spotřebovaných zdrojů, odpracovaných hodin, vynaložených nákladů, uplynulého času nebo vynaložených strojových hodin) ve vztahu k celkovým očekávaným vstupům nezbytným ke splnění daného závazku k plnění. Pokud jsou úsilí nebo vstupy účetní jednotky vynakládány rovnoměrně po celou dobu plnění, může být vhodné, aby účetní jednotka uznávala výnosy lineárně.

B19 Nedostatkem metod vstupů může být skutečnost, že nemusí nutně existovat přímý vztah mezi vstupy účetní jednotky a převodem kontroly nad zbožím nebo službami na zákazníka. Účetní jednotka proto musí z metody vstupů vyloučit dopady veškerých vstupů, které v souladu s cílem měření pokroku uvedeným v odstavci 39 nezachycují plnění účetní jednotky při převodu kontroly nad zbožím nebo službami na zákazníka. Při použití metody vstupů založené na nákladech může být například nezbytné provést úpravu ukazatele pokroku za následujících okolností:

- a) když vynaložené náklady nepřispívají k pokroku účetní jednotky směřujícímu ke splnění závazku k plnění. Účetní jednotka by například neuznala výnosy na základě vynaložených nákladů přiřaditelných k podstatným neefektivním výdajům souvisejícím s plněním účetní jednotky, které se neodrazily ve smluvní ceně (například náklady na neočekávané množství odpadového materiálu, práce nebo jiné zdroje, které byly vynaloženy s cílem splnit závazek k plnění);
- b) když vynaložené náklady nejsou úměrné pokroku účetní jednotky směřujícímu ke splnění závazku k plnění. Za těchto okolností může být nejlepším zobrazením plnění účetní jednotky úprava metody vstupů tak, aby byly výnosy uznávány pouze v rozsahu těchto vynaložených nákladů. Důvěryhodným zobrazením plnění účetní jednotky by mohlo být například uznání výnosů v částce rovnající se

nákladům na pořízení zboží užitého ke splnění závazku k plnění, pokud účetní jednotka při uzavření smlouvy očekává, že budou splněny všechny následující podmínky:

- i) zboží není odlišitelné;
- ii) předpokládá se, že zákazník získá kontrolu nad zbožím podstatně dříve, než obdrží služby vztahující se k tomuto zboží;
- iii) náklady vynaložené na převádění zboží jsou podstatné v poměru k celkovým očekávaným nákladům na úplné splnění závazku k plnění a
- iv) účetní jednotka získá zboží od třetí strany a podstatně se neangažuje při návrhu a výrobě tohoto zboží (avšak jedná jako odpovědný subjekt v souladu s odstavci B34–B38).

Prodej s právem na vrácení

- B20 V některých smlouvách převádí účetní jednotka kontrolu nad produktem na zákazníka a poskytuje zákazníkovi rovněž právo na vrácení produktu z různých důvodů (jako je například nespokojenost s produktem) a na to, aby obdržel jakoukoli kombinaci následujících možností:
- a) plnou nebo částečnou refundaci jakékoli uhrazené protihodnoty;
 - b) úvěr, který lze použít proti dlužným částkám nebo který bude dlužný účetní jednotce, a
 - c) jiný produkt výměnou.
- B21 Aby mohla zaúčtovat převod produktů s právem na vrácení (a některé služby, které jsou poskytovány s tím, že podléhají refundaci), musí účetní jednotka vzít v úvahu následující:
- a) výnosy z převedených produktů v částce protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok (výnosy by proto nebyly uznány u produktů, u nichž se předpokládá vrácení);
 - b) závazek vztahující se k refundaci a
 - c) aktivum (a odpovídající úpravu nákladů na prodej) vztahující se k jeho právu zpětně získat produkty od zákazníků při úhradě závazku k refundaci.
- B22 Příslib účetní jednotky, že bude připravena přijmout vrácený produkt v průběhu období pro vrácení, nesmí být zaúčtován jako závazek k plnění navíc k závazku poskytnout refundaci.
- B23 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky uvedené v odstavcích 47–72 (včetně požadavků na omezující odhady variabilní protihodnoty uvedené v odstavcích 56–58) při určování částky protihodnoty, na kterou má dle vlastního očekávání nárok (tj. s výjimkou produktů, u nichž se předpokládá vrácení). U jakýchkoli již přijatých nebo nárokováných částek, na které účetní jednotka nemá dle vlastního očekávání nárok, účetní jednotka neuzná výnosy při převodu produktů na zákazníka, musí však tyto již přijaté nebo nárokované částky uznat jako závazek k refundaci. Následně účetní jednotka na konci každého vykazovaného období aktualizuje své posouzení částek, na které má dle vlastního očekávání nárok výměnou za převedené produkty, a upraví transakční cenu, a tudíž i částky uznaných výnosů.
- B24 Účetní jednotka musí aktualizovat ocenění závazku k refundaci na konci každého vykazovaného období o změny očekávání týkající se částky refundací. Účetní jednotka uzná odpovídající úpravy jako výnosy (nebo snížení výnosů).
- B25 Aktivum uznané ve vztahu k právu účetní jednotky zpětně získat produkty od zákazníka při uhrazení závazku k refundaci musí být prvotně oceněno odkazem na původní účetní hodnotu tohoto produktu (například zásoby) sníženou o veškeré předpokládané náklady na zpětné získání těchto produktů (včetně potenciálních znehodnocení vrácených produktů pro účetní jednotku). Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka aktualizovat ocenění daného aktiva vyplývající ze změny očekávání ohledně produktů, které mají být vráceny. Účetní jednotka vykáže toto aktivum odděleně od závazku k refundaci.
- B26 Pro účely použití tohoto standardu nejsou za vrácení považovány případy, kdy zákazník vymění jeden produkt za jiný produkt stejného typu, kvality, stavu a ceny (například jedné barvy nebo velikosti za jinou).
- B27 Smlouvy, podle nichž může zákazník vrátit vadný produkt výměnou za produkt funkční, musí být posuzovány v souladu s návodem týkajícím se záruk uvedeným v odstavcích B28–B33.

Záruky

- B28 Je běžné, že účetní jednotka poskytuje (v souladu se smlouvou, právním předpisem nebo svou běžnou obchodní praxí) záruku v souvislosti s prodejem produktu (ať již zboží nebo služby). Povaha této záruky se může u jednotlivých odvětví a smluv podstatně lišit. Některé záruky poskytují zákazníkovi ujištění, že příslušný produkt bude fungovat tak, jak strany zamýšlely, protože je v souladu s dohodnutými specifikacemi. Jiné záruky poskytují zákazníkovi kromě ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, navíc i službu.
- B29 Pokud má zákazník možnost zakoupit záruku samostatně (například proto, že záruka je oceněna nebo sjednávána samostatně), představuje tato záruka odlišitelnou službu, protože účetní jednotka přislíbí, že

tuto službu poskytne zákazníkovi k produktu, který má funkci uvedenou ve smlouvě, navíc. Za těchto okolností musí účetní jednotka zaúčtovat tuto přislíbenou záruku jako závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30 a alokovat část transakční ceny na tento závazek k plnění v souladu s odstavci 73–86.

- B30 Pokud zákazník nemá možnost zakoupit záruku samostatně, musí účetní jednotka tuto záruku zaúčtovat v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, pokud tato přislíbená záruka nebo část této přislíbené záruky neposkytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi.
- B31 Při posuzování toho, zda daná záruka poskytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, musí účetní jednotka zvážit například tyto faktory:
- a) zda je záruka vyžadována právními předpisy – pokud je účetní jednotka na základě právních předpisů povinna poskytnout záruku, existence těchto právních předpisů svědčí o tom, že přislíbená záruka nepředstavuje závazek k plnění, protože takové požadavky zpravidla existují proto, aby chránily zákazníky před rizikem nákupu vadných produktů;
 - b) délku období, na které se záruka vztahuje – čím delší je toto období, tím větší je pravděpodobnost, že přislíbená záruka představuje závazek k plnění, protože je pravděpodobnější, že poskytuje službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi;
 - c) povahu úkolů, které účetní jednotka přislíbí provést – pokud je nutné, aby účetní jednotka provedla určité úkoly s cílem poskytnout ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi (například služba zpětného zaslání vadného produktu), pak tyto úkoly pravděpodobně nevedou ke vzniku závazku k plnění.
- B32 Pokud záruka nebo část záruky poskytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že daný produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, představuje tato přislíbená služba závazek k plnění. Účetní jednotka proto musí alokovat transakční cenu na tento produkt a na tuto službu. Pokud účetní jednotka přislíbí jak záruku typu ujištění, tak záruku typu služby, avšak nemůže je adekvátně zaúčtovat samostatně, musí zaúčtovat obě tyto záruky společně jako jediný závazek k plnění.
- B33 Právní předpis, který vyžaduje, aby účetní jednotka zaplatila náhradu škody, pokud její produkty způsobí újmu nebo škodu, nevede ke vzniku závazku k plnění. Výrobce může například prodávat produkty v jurisdikci, v níž výrobce na základě právních předpisů odpovídá za jakékoli škody (například na osobním vlastnictví) způsobené spotřebitelem, který výrobek používá k určenému účelu. Obdobně ke vzniku závazku k plnění nevede ani příslib účetní jednotky, že odškodní zákazníka za závazky a škody vznikající na základě nároků vyplývajících z patentů, autorských práv, ochranných známek nebo jiného porušení týkajícího se produktů účetní jednotky. Účetní jednotka musí takové závazky zaúčtovat v souladu s IAS 37.

Přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce

- B34 Pokud se na poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi podílí jiná strana, musí účetní jednotka určit, zda je podstatou jejího příslibu závazek k plnění, že bude poskytovat stanovené zboží nebo služby sama za sebe (tj. účetní jednotka je odpovědným subjektem), nebo zda zajistí, aby toto zboží nebo služby poskytovala tato jiná strana (tj. účetní jednotka je zástupcem). Účetní jednotka určí, zda je odpovědným subjektem, nebo zástupcem, u každého stanoveného zboží nebo služby, jež byly zákazníkovi přislíbeny. Stanoveným zbožím nebo službou se rozumí odlišitelné zboží nebo služba (nebo odlišitelný soubor zboží nebo služeb), které mají být poskytnuty zákazníkovi (viz odstavce 27 až 30). Pokud smlouva se zákazníkem zahrnuje více než jedno stanovené zboží nebo více než jednu stanovenou službu, účetní jednotka by mohla být odpovědným subjektem pro některé stanovené zboží nebo služby a zástupcem pro jiné.
- B34A K určení povahy svého příslibu (jak je popsáno v odstavci B34) musí účetní jednotka:
- a) identifikovat stanovené zboží nebo služby, které mají být poskytnuty zákazníkovi (což by například mohlo být právo obdržet zboží nebo službu poskytovanou jinou stranou (viz odstavec 26)) a
 - b) posoudit, zda má kontrolu (jak je popsáno v odstavci 33) nad každým stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka.
- B35 Účetní jednotka je odpovědným subjektem, pokud má kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka. Účetní jednotka však nekontroluje stanovené zboží v případě, že získá právní titul k uvedenému zboží pouze na krátkou dobu, před převodem právního titulu na zákazníka. Účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, může splnit svůj závazek k plnění spočívající v poskytnutí stanoveného zboží nebo služby sama za sebe, nebo může pověřit jinou stranu (například subdodavatele), aby jejím jménem splnila některé nebo všechny závazky k plnění.
- B35A Je-li do poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi účetní jednotky zapojena jiná strana, získá účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, kontrolu nad kteroukoli položkou z následujících:
- a) zbožím nebo jiným aktivem od této druhé strany, které následně převede na zákazníka;
 - b) právem obdržet službu poskytovanou jinou stranou, což dává účetní jednotce možnost řídit uvedenou stranu tak, aby tuto službu poskytla zákazníkovi jménem účetní jednotky;

- c) zbožím nebo službou od jiné strany, které poté zkombinuje s jiným zbožím nebo službami a tak poskytne stanovené zboží nebo služby zákazníkovi. Poskytuje-li například účetní jednotka podstatnou službu spočívající v zahrnutí zboží nebo služeb (viz odst. 29 písm. a)) poskytovaných jinou stranou do stanoveného zboží nebo služby, na něž zákazník uzavřel smlouvu, má účetní jednotka kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou, než jsou převedeny na zákazníka. Důvodem je to, že účetní jednotka nejprve získá kontrolu nad vstupy pro stanovené zboží nebo službu (což zahrnuje zboží nebo služby od jiné strany) a řídí jejich používání s cílem vytvořit kombinovaný výstup, kterým je stanovené zboží nebo služba.
- B35B Pokud závazek k plnění plní účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, uznává tato účetní jednotka výnosy v hrubé částce protihodnoty, na kterou jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za stanovené převedené zboží nebo službu.
- B36 Účetní jednotka je zástupcem, pokud její závazek k plnění spočívá v zajištění poskytování zboží nebo služeb jinou stranou. Účetní jednotka, která je zástupcem, nekontroluje stanovené zboží nebo službu poskytnuté jinou stranou před jejich převodem na zákazníka. Pokud účetní jednotka, která je zástupcem, plní závazek k plnění, uznává výnosy v částce poplatků nebo provizí, na které jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za to, že zajistila, aby stanovené zboží nebo služby byly poskytnuty jinou stranou. Poplatkem nebo provizí účetní jednotky může být čistá částka protihodnoty, kterou si účetní jednotka ponechá poté, co této jiné straně uhradí protihodnotu přijatou výměnou za zboží nebo služby, které má tato strana poskytnout.
- B37 Ukazatele prokazující, že účetní jednotka má kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka (a proto je odpovědným subjektem (viz odstavec B35)), zahrnují mimo jiné následující:
- a) účetní jednotka je primárně odpovědná za splnění příslibu poskytnout stanovené zboží nebo službu. Toto obvykle zahrnuje odpovědnost za přijatelnost stanoveného zboží nebo služby (například primární odpovědnost za to, že zboží nebo služba odpovídají zákaznickým specifikacím). Pokud je účetní jednotka primárně odpovědná za splnění příslibu k poskytnutí stanoveného zboží nebo služby, může to znamenat, že jiná strana zapojená do poskytnutí stanoveného zboží nebo služby jedná jménem účetní jednotky;
 - b) účetní jednotka nese riziko znehodnocení zásob před převedením stanoveného zboží nebo služby na zákazníka nebo po převedení kontroly na zákazníka (například pokud má zákazník právo zboží nebo službu vrátit). Pokud například účetní jednotka získá nebo se zaváže získat stanovené zboží nebo službu před získáním smlouvy se zákazníkem, může to naznačovat, že účetní jednotka má schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývajících prospěch z tohoto zboží nebo služby před jejich převodem na zákazníka;
 - c) účetní jednotka má prostor pro cenotvorbu za stanovené zboží nebo službu. Stanovení ceny, kterou zákazník za stanovené zboží nebo službu zaplatí, může naznačovat, že účetní jednotka má schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývajících prospěch. V některých případech však může mít prostor pro cenotvorbu zástupce. Zástupce může mít například určitou flexibilitu při stanovování cen, aby generoval další výnosy ze svých služeb spočívajících v zajištění toho, aby zboží nebo služby byly zákazníkům poskytnuty jinými stranami.
- B37A Ukazatele v odstavci B37 mohou být více či méně relevantní pro posouzení kontroly v závislosti na povaze stanoveného zboží nebo služby, jakož i podmínkách smlouvy. Podle druhu smlouvy mohou navíc poskytnout přesvědčivější důkazy odlišné ukazatele.
- B38 Pokud závazky k plnění a smluvní práva účetní jednotky stanovené ve smlouvě převezme jiná účetní jednotka, takže původní účetní jednotka již není povinna plnit závazek k plnění spočívající v převodu stanoveného zboží nebo služby na zákazníka (tj. účetní jednotka již nepůsobí jako odpovědný subjekt), neuzná účetní jednotka výnosy plynoucí z tohoto závazku k plnění. Účetní jednotka namísto toho posoudí, zda má uznat výnosy ze splnění závazku k plnění spočívajícího v získání smlouvy pro tuto druhou stranu (tj. zda účetní jednotka působí jako zástupce).
- Opce zákazníka na další zboží nebo služby**
- B39 Opce zákazníka na získání dalšího zboží nebo služeb zdarma nebo se slevou mají mnoho podob, například pobídky k prodeji, věrnostní odměny (nebo body) poskytované zákazníkům, opce na obnovení smlouvy nebo jiné slevy na budoucí zboží nebo služby.
- B40 Pokud účetní jednotka ve smlouvě poskytuje zákazníkovi opci na získání dalšího zboží nebo služeb, vzniká na základě této opce závazek k plnění ze smlouvy pouze v případě, že tato opce poskytuje zákazníkovi hmotné právo, které by nezískal, kdyby tuto smlouvu neuzavřel (například slevu, která zvyšuje rozsah slev, které jsou obvykle poskytovány na dané zboží nebo služby danému typu zákazníků v dané zeměpisné oblasti nebo na daném trhu). Pokud tato opce poskytuje zákazníkovi hmotné právo, zákazník de facto zaplatí účetní jednotce předem za budoucí zboží nebo služby a účetní jednotka uzná výnosy v okamžiku převodu tohoto budoucího zboží nebo služeb nebo v okamžiku vypršení platnosti opce.

B41 Pokud má zákazník opci na získání dalšího zboží nebo služeb za cenu, která by odrážela samostatnou prodejní cenu daného zboží nebo služby, tato opce mu neposkytuje hmotné právo, a to ani v případě, že opci lze uplatnit pouze na základě uzavření předchozí smlouvy. V takových případech účetní jednotka učinila marketingovou nabídku, kterou zaúčtuje v souladu s tímto standardem pouze v případě, že zákazník opci na nákup tohoto dalšího zboží nebo služeb uplatní.

B42 Odstavec 74 vyžaduje, aby účetní jednotka alokovala transakční cenu na závazky k plnění na základě příslušné samostatné prodejní ceny. Pokud tuto samostatnou prodejní cenu zákaznické opce na získání dalšího zboží nebo služeb nelze zjistit přímo, účetní jednotka ji odhadne. Tento odhad musí odrážet slevu, kterou by zákazník získal, kdyby opci uplatnil, upravenou o následující faktory:

a) jakoukoli slevu, kterou by zákazník získal, aniž by uplatnil opci, a

b) pravděpodobnost, že opce bude uplatněna.

B43 Pokud má zákazník hmotné právo získat budoucí zboží nebo služby, a toto zboží nebo služby se podobají původnímu zboží nebo službám uvedeným ve smlouvě a jsou poskytovány v souladu s podmínkami původní smlouvy, pak účetní jednotka může, jako vhodnou alternativu k odhadu samostatné prodejní ceny opce, alokovat transakční cenu na zboží nebo služby, které jsou předmětem této opce, s odkazem na zboží nebo služby, které měly být dle očekávání poskytnuty, a na jim odpovídající očekávanou protihodnotu. Tyto typy opcí se zpravidla týkají prodloužení smlouvy.

Neuplatněná práva zákazníků

B44 V souladu s odstavcem 106 účetní jednotka poté, co obdržela od zákazníka platbu předem, uzná smluvní závazek v částce této platby předem, vztahující se k jejímu závazku k plnění spočívajícímu v převodu zboží nebo služeb v budoucnosti nebo v připravenosti je převést. Účetní jednotka musí vyjmout tento smluvní závazek (a uznat výnos), když převádí toto zboží nebo služby, a plní tak svůj závazek k plnění.

B45 Nevratná platba předem, kterou zákazník poskytne účetní jednotce, dává zákazníkovi právo obdržet zboží nebo službu v budoucnosti (a ukládá účetní jednotce povinnost být připravena toto zboží nebo službu převést). Zákazníci však nemusí uplatnit všechna svá smluvní práva. Tato neuplatněná práva jsou často označována jako nevyužitá služby.

B46 Pokud účetní jednotka očekává, že bude mít nárok na částku za nevyužitá služby týkající se smluvního závazku, musí tuto očekávanou částku za nevyužitá služby uznat jako výnosy v poměru k rozložení práv, která zákazník uplatnil. Pokud účetní jednotka neočekává, že bude mít nárok na částku za nevyužitá služby, musí tuto očekávanou částku za nevyužitá služby uznat jako výnosy, když přestane být pravděpodobné, že zákazník svá zbývající práva uplatní. Aby účetní jednotka zjistila, zda očekává, že bude mít nárok na částku nevyužitá služby, musí zvážit požadavky uvedené v odstavcích 56–58 o omezujících odhadech variabilní protihodnoty.

B47 Účetní jednotka uzná závazek (a nikoli výnos) v případě jakékoli přijaté protihodnoty přiřaditelné neuplatněným právům zákazníka, kterou je účetní jednotka povinna poukázat jiné straně, například orgánu státní správy v souladu s platnými právními předpisy týkajícími se majetku, ke kterému se nikdo nehlásí.

Nevratné poplatky hrazené předem (a některé související náklady)

B48 U některých smluv účtuje účetní jednotka zákazníkovi v době uzavření smlouvy nebo blízko této doby nevratný poplatek hrazený předem. Jedná se například o vstupní poplatky u smluv o členství ve fitness centru, aktivní poplatky u telekomunikačních smluv, zřizovací poplatky u některých smluv o poskytování služeb a počáteční poplatky u některých dodavatelských smluv.

B49 K identifikaci závazků k plnění u takovýchto smluv musí účetní jednotka posoudit, zda se tento poplatek vztahuje k převodu přislíbeného zboží nebo služby. V mnoha případech platí, že i když se nevratný poplatek hrazený předem vztahuje k činnosti, kterou je účetní jednotka povinna vykonat v době uzavření smlouvy nebo blízko této doby, aby došlo ke splnění této smlouvy, výsledkem této činnosti není převod přislíbeného zboží nebo služby na zákazníka (viz odstavec 25). Poplatek hrazený předem představuje v tomto případě zálohu na zboží nebo služby poskytnuté v budoucnosti, a proto by byl uznán jako výnos v okamžiku, kdy bude toto zboží nebo služby v budoucnosti poskytnuty. Období uznání výnosů přesáhne počáteční smluvní období, pokud účetní jednotka poskytuje zákazníkovi opci obnovit smlouvu, a zákazníkovi z této opce vyplývá hmotné právo v souladu s odstavcem B40.

B50 Pokud se nevratný poplatek hrazený předem vztahuje ke zboží nebo službě, musí účetní jednotka vyhodnotit, zda toto zboží nebo službu zaúčtuje jako samostatný závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30.

B51 Účetní jednotka může účtovat nevratný poplatek částečně jako kompenzaci nákladů vynaložených na vypracování smlouvy (nebo jiných administrativních úkonů popsanych v odstavci 25). Pokud tyto zřizovací činnosti neplní závazek k plnění, účetní jednotka tyto činnosti (a související náklady) při měření pokroku v souladu s odstavcem B19 nezohlední. Je tomu tak proto, že náklady na zřizovací činnosti nepředstavují převod služeb na zákazníka. Účetní jednotka posoudí, zda náklady vynaložené na vypracování smlouvy mají za následek vznik aktiva, které musí být uznáno v souladu s odstavcem 95.

Poskytování licencí

- B52 Licence poskytuje zákazníkovi práva na duševní vlastnictví účetní jednotky. Licence na duševní vlastnictví mohou mimo jiné zahrnovat:
- a) software a technologie;
 - b) filmy, hudbu a další formy médií a zábavy;
 - c) franšízy a
 - d) patenty, ochranné známky a autorská práva.
- B53 Kromě příslibu poskytnutí licence (nebo licencí) zákazníkovi může účetní jednotka rovněž příslibit, že na zákazníka převede jiné zboží nebo služby. Tyto přísliby mohou být výslovně uvedeny ve smlouvě nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky, zveřejněných zásad nebo konkrétních oznámení (viz odstavec 24). Stejně jako u jiných typů smluv, kdy smlouva se zákazníkem zahrnuje příslib poskytnout licenci (nebo licence) spolu s dalším příslibeným zbožím nebo službami, použije účetní jednotka pro identifikaci jednotlivých závazků k plnění ve smlouvě odstavce 22–30.
- B54 Pokud příslib poskytnutí licence není odlišitelný od jiného příslibeného zboží nebo služeb ve smlouvě v souladu s odstavci 26–30, musí účetní jednotka zaúčtovat příslib poskytnutí licence a tohoto jiného příslibeného zboží nebo služby společně jako jediný závazek k plnění. Příklady licencí, které nejsou odlišitelné od jiného zboží nebo služby příslibených ve smlouvě, zahrnují následující:
- a) licence, která je složkou hmotného zboží a která je nedílnou součástí funkčnosti tohoto zboží, a
 - b) licence, kterou může zákazník využívat pouze ve spojení se související službou (například online služba poskytovaná účetní jednotkou, která prostřednictvím poskytnutí licence umožňuje zákazníkovi přístup k obsahu).
- B55 Pokud licence není odlišitelná, musí účetní jednotka použít odstavce 31–38, aby určila, zda je závazek k plnění (který zahrnuje příslibenou licenci) závazkem k plnění, který je plněn průběžně, nebo závazkem k plnění, který je splněn jednorázově.
- B56 Pokud se příslib poskytnout licenci liší od příslibeného zboží nebo služeb ve smlouvě, a představuje proto samostatný závazek k plnění, musí účetní jednotka určit, zda licence přechází na zákazníka jednorázově nebo průběžně. Při určování této skutečnosti musí účetní jednotka zvážit, zda povaha příslibu účetní jednotky poskytnout zákazníkovi licenci spočívá v tom, že zákazníkovi poskytne buď:
- a) právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v průběhu licenčního období, nebo
 - b) právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v okamžiku, kdy je licence poskytnuta.
- Určení povahy příslibu účetní jednotky*
- B57 [zrušen]
- B58 Príslib účetní jednotky při poskytování licence má povahu příslibu poskytnout právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:
- a) smlouva vyžaduje nebo zákazník přiměřeně očekává, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které podstatně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva (viz odstavce B59 a B59A);
 - b) práva poskytnutá na základě licence zákazníka přímo vystavují případným pozitivním nebo negativním dopadům činnosti účetní jednotky uvedeným v odst. B58 písm. a) a
 - c) výsledkem těchto činností není převod zboží nebo služby na zákazníka v průběhu provádění těchto činností (viz odstavec 25).
- B59 Faktory, které mohou naznačovat, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které podstatně ovlivní duševní vlastnictví, zahrnují běžnou obchodní praxi účetní jednotky, zveřejněná pravidla nebo konkrétní oznámení. Dalším, i když ne rozhodujícím náznakem toho, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude takové činnosti provádět, je i existence sdíleného hospodářského zájmu (například licenčního poplatku založeného na prodeji) mezi účetní jednotkou a zákazníkem, který se vztahuje k duševnímu vlastnictví, k němuž má zákazník práva.
- B59A Činnosti účetní jednotky podstatně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva, pokud:
- a) tyto činnosti mají podle očekávání podstatně změnit formu (například konstrukci nebo obsah) nebo funkčnost (například schopnost provádět nějakou funkci nebo úkol) tohoto duševního vlastnictví nebo
 - b) schopnost zákazníka získat prospěch z duševního vlastnictví, z těchto činností ve značné míře vyplývá, nebo na nich závisí. Například prospěch z obchodní značky často vyplývá z pokračujících

činností účetní jednotky, které podporují či udržují hodnotu duševního vlastnictví, nebo na takových činnostech závisí.

V souladu s tímto, pokud duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva, má podstatnou samostatnou funkci, podstatná část požitku z tohoto duševního vlastnictví vyplývá z této funkce. V důsledku toho schopnost zákazníka získat prospěch z tohoto duševního vlastnictví by tudíž nebyla podstatně dotčena činnostmi účetní jednotky, ledaže tyto činnosti podstatně změní formu nebo funkci tohoto duševního vlastnictví. Druhy duševního vlastnictví, jež mají často podstatné samostatné funkce, zahrnují software, biologické sloučeniny nebo vzorce léků a dotvořený mediální obsah (například filmy, televizní programy a hudební nahrávky).

- B60 Pokud jsou splněna kritéria uvedená v odstavci B58, zaučtuje účetní jednotka příslib poskytnout licenci jako závazek k plnění plněný průběžně, protože zákazník bude současně přijímat a spotřebovávat požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou, které spočívá v poskytnutí přístupu k jejímu duševnímu vlastnictví, a to současně s tím, jak účetní jednotka toto plnění poskytuje (viz odst. 35 písm. a)). Účetní jednotka použije odstavce 39–45 pro výběr vhodné metody měření svého pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku plnění, který spočívá v poskytnutí tohoto přístupu.
- B61 Pokud kritéria v odstavci B58 splněna nejsou, spočívá povaha příslibu účetní jednotky v poskytnutí práva na využívání duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak toto duševní vlastnictví existuje (ve smyslu formy a funkce) v okamžiku, kdy je licence poskytnuta zákazníkovi. To znamená, že zákazník může řídit využívání dané licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývající prospěch v okamžiku, kdy dochází k přechodu licence. Účetní jednotka zaučtuje příslib poskytnout práva využívat duševní vlastnictví účetní jednotky jako závazek k plnění plněný jednorázově. Účetní jednotka použije odstavec 38 ke stanovení okamžiku, kdy licence přechází na zákazníka. Výnosy však nelze uznat v případě licence, která poskytuje právo využívat duševní vlastnictví účetní jednotky před začátkem období, v němž zákazník může využívat licenci a získat z ní prospěch. Pokud například období platnosti softwarové licence začne dříve, než účetní jednotka zákazníkovi poskytne (nebo jinak zpřístupní) kód, který zákazníkovi umožní tento software ihned používat, neuzná účetní jednotka výnos dříve, než bude tento kód poskytnut (nebo jinak zpřístupněn).
- B62 Při určování, zda licence poskytuje právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky nebo právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky, nebere účetní jednotka v úvahu následující faktory:
- a) omezení z hlediska času, zeměpisné oblasti nebo využití – tato omezení definují atributy příslibené licence, nikoli to, zda účetní jednotka splňuje svůj závazek k plnění jednorázově nebo průběžně;
 - b) záruky poskytnuté účetní jednotkou, že má platný patent na duševní vlastnictví a že bude tento patent chránit proti neoprávněnému používání – příslib chránit práva k patentu nepředstavuje závazek k plnění, protože ochrana patentu chrání hodnotu duševního vlastnictví účetní jednotky a poskytuje zákazníkovi ujištění, že převedená licence splňuje specifikace licence příslibené ve smlouvě.

Licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání

- B63 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavcích 56–59 uznává účetní jednotka výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo na využívání příslibených výměnou za licenci k duševnímu vlastnictví, pouze až nastane (tak jak nastane) pozdější z následujících událostí:
- a) dojde k následnému prodeji nebo využívání a
 - b) dojde ke splnění (nebo k částečnému splnění) závazku k plnění, na nějž byly alokovány některé nebo všechny licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání.
- B63A Požadavek na licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání v odstavci B63 se použije, pokud se licenční poplatky vztahují pouze k licenci k duševnímu vlastnictví nebo pokud licence k duševnímu vlastnictví je převažující položkou, k níž se licenční poplatky vztahují (například licence k duševnímu vlastnictví může být převažující položkou, k níž se licenční poplatky vztahují, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že by zákazník připisoval podstatně větší hodnotu licenci než ostatnímu zboží nebo službám, k nimž se licenční poplatky vztahují).
- B63B Pokud je splněn požadavek v odstavci B63A, uznají se výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo využívání plně v souladu s odstavcem B63. Pokud požadavek v odstavci B63A splněn není, použijí se na licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání požadavky pro proměnlivou protihodnotu uvedené v odstavcích 50–59.

Dohody o zpětném odkupu

- B64 Dohoda o zpětném odkupu je smlouva, na jejímž základě účetní jednotka prodává aktivum a rovněž příslibuje zpětný odkup tohoto aktiva nebo na něj má opci (buď ve stejné, nebo v jiné smlouvě). Zpětně odkoupené aktivum může být totéž aktivum, které bylo zákazníkovi původně prodáno, aktivum, které je v podstatě stejné jako toto aktivum, nebo jiné aktivum, jehož je původně prodané aktivum součástí.
- B65 Dohody o zpětném odkupu mají obvykle tři podoby:
- a) závazek účetní jednotky ke zpětnému odkupu (dohoda o budoucím zpětném odkupu);

- b) právo účetní jednotky na zpětný odkup (kupní opce) a
- c) závazek účetní jednotky ke zpětnému odkupu na žádost zákazníka (prodejní opce).

Dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce

B66 Pokud má účetní jednotka závazek nebo právo dané aktivum zpětně odkoupit (dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce), nezískává zákazník kontrolu nad tímto aktivem, protože zákazníkova schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch je omezena bez ohledu na to, že dané aktivum může fyzicky držet. V důsledku toho musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jedním z následujících způsobů:

- a) jako leasing v souladu s IFRS 16 *Leasingy*, pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva s výjimkou případů, kdy je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu. Pokud je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu, musí účetní jednotka dané aktivum nadále uznávat a musí uznat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí takový finanční závazek zaúčtovat v souladu s IFRS 9; nebo
- b) jako dohodu o financování v souladu s odstavcem B68, pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je rovna původní prodejní ceně tohoto aktiva nebo je vyšší.

B67 Při porovnávání ceny zpětného odkupu s prodejní cenou musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz.

B68 Pokud je dohoda o zpětném odkupu dohodou o financování, musí účetní jednotka dané aktivum nadále uznávat a musí uznat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí uznat rozdíl mezi částkou protihodnoty přijatou od zákazníka a částkou protihodnoty, která má být poskytnuta zákazníkovi jako úrok a, pokud je to relevantní, jako náklady na zpracování nebo držení (například pojištění).

B69 Pokud opce vyprší, aniž by byla uplatněna, účetní jednotka závazek vyjme a uzná výnosy.

Prodejní opce

B70 Pokud má účetní jednotka závazek dané aktivum na žádost zákazníka zpětně odkoupit (prodejní opce) za cenu, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva, musí účetní jednotka při uzavření smlouvy zvážit, zda má zákazník podstatnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva. Důsledkem uplatnění tohoto práva zákazníkem je, že zákazník účetní jednotce fakticky uhradí protihodnotu za právo využívat po určitou dobu konkrétní aktivum. Pokud má tedy zákazník podstatnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva, musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jako leasing v souladu s IFRS 16 s výjimkou případů, kdy je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu. Pokud je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu, musí účetní jednotka dané aktivum nadále uznávat a musí uznat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí takový finanční závazek zaúčtovat v souladu s IFRS 9.

B71 K určení toho, zda má zákazník podstatnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva, zohlední účetní jednotka různé faktory, včetně vztahu ceny zpětného odkupu k očekávané tržní hodnotě daného aktiva k datu zpětného odkupu a k času, který uplyne do doby, než toto právo vyprší. Pokud se například předpokládá, že cena zpětného odkupu podstatně převyší tržní hodnotu daného aktiva, může to svědčit o tom, že daný zákazník má podstatnou ekonomickou pobídku k uplatnění této prodejní opce.

B72 Pokud zákazník nemá podstatnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva za cenu, která je nižší než původní prodejní cena, zaúčtuje účetní jednotka tuto dohodu tak, jako by se jednalo o prodej produktu s právem na vrácení, jak je uvedeno v odstavcích B20–B27.

B73 Pokud je cena zpětného odkupu stejná nebo vyšší než původní prodejní cena a převyšuje očekávanou tržní hodnotu tohoto aktiva, je smlouva de facto dohodou o financování, a zaúčtuje se proto způsobem uvedeným v odstavci B68.

B74 Pokud je cena zpětného odkupu stejná nebo vyšší než původní prodejní cena a stejná nebo nižší než očekávaná tržní hodnota tohoto aktiva a zákazník nemá podstatnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva, zaúčtuje účetní jednotka tuto dohodu tak, jako by se jednalo o prodej produktu s právem na vrácení, jak je uvedeno v odstavcích B20–B27.

B75 Při porovnávání ceny zpětného odkupu s prodejní cenou musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz.

B76 Pokud opce vyprší, aniž by byla uplatněna, účetní jednotka závazek vyjme a uzná výnosy.

Konsignační ujednání

B77 Pokud účetní jednotka dodává produkt jiné straně (například prodejci nebo distributorovi) za účelem jeho prodeje koncovým zákazníkům, vyhodnotí, zda tato druhá strana získala v tomto okamžiku kontrolu nad daným produktem. Produkt, který byl doručen jiné straně, může být předmětem konsignačního ujednání, pokud tato druhá strana nezískala kontrolu nad tímto produktem. V souladu s touto skutečností

nesmí účetní jednotka uznat výnos při dodání produktu jiné straně, pokud je tento produkt držen jako konsignační zásoba.

- B78 Indikátory toho, že ujednání je ujednáním konsignačním, zahrnují mimo jiné následující faktory:
- a) produkt je kontrolován účetní jednotkou, dokud nenastane určitá událost, například že prodejce prodá produkt zákazníkovi, nebo dokud nevypřeší dané časové období;
 - b) účetní jednotka může vyžadovat vrácení produktu nebo jeho převod třetí straně (například jinému prodejci) a
 - c) prodejce nemá nepodmíněný závazek zaplatit za daný produkt (ačkoli může mít povinnost uhradit zálohu).

Ujednání typu bill-and-hold

- B79 Ujednání typu bill-and-hold je smlouva, na jejímž základě účetní jednotka fakturuje zákazníkovi produkt, avšak zachová si fyzickou držbu tohoto produktu až do doby převodu tohoto produktu na zákazníka v určitém okamžiku v budoucnosti. Zákazník může například požadovat, aby účetní jednotka takovou smlouvu uzavřela, protože zákazník nemá pro daný produkt dostatek volného místa nebo kvůli zpoždění ve výrobních plánech zákazníka.
- B80 Účetní jednotka určí, kdy splnila svůj závazek k plnění spočívající v převodu produktu, a to na základě posouzení, kdy zákazník získal kontrolu nad tímto produktem (viz odstavec 38). U některých smluv k převodu kontroly dochází buď v okamžiku, kdy je produkt dodán do prostor zákazníka nebo kdy je expedován v závislosti na podmínkách smlouvy (včetně dodacích a přepravních podmínek). U některých smluv však může zákazník získat kontrolu nad produktem i přesto, že tento produkt zůstane ve fyzické držbě účetní jednotky. V takovém případě má zákazník schopnost řídit využívání tohoto produktu a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto produktu, přestože se rozhodl, že neuplatní své právo na převzetí fyzické držby tohoto produktu. V důsledku této skutečnosti nemá účetní jednotka nad tímto produktem kontrolu. Účetní jednotka však namísto toho poskytuje zákazníkovi služby spojené s úschovou tohoto jeho aktiva.
- B81 Aby zákazník získal kontrolu nad produktem v souladu s ujednáním typu bill-and-hold, musí být kromě uplatnění požadavků uvedených v odstavci 38 splněna všechna následující kritéria:
- a) musí existovat podstatný důvod pro ujednání typu bill-and-hold (toto ujednání si například vyžádá zákazník);
 - b) produkt musí být samostatně rozlišen s tím, že náleží zákazníkovi;
 - c) produkt musí být aktuálně připraven k fyzickému převodu na zákazníka a
 - d) účetní jednotka nesmí mít možnost produkt využívat nebo ho přesměrovat na jiného zákazníka.
- B82 Pokud účetní jednotka uzná výnosy za prodej produktu na základě ujednání typu bill-and-hold, musí zohlednit, zda má zbývající závazky k plnění (týkající se například služeb spojených s úschovou) v souladu s odstavci 22–30, na které musí alokovat část transakční ceny v souladu s odstavci 73–86.

Přijetí zákazníkem

- B83 V souladu s odst. 38 písm. e) může přijetí aktiva zákazníkem nasvědčovat tomu, že zákazník získal kontrolu nad tímto aktivem. Ustanovení o přijetí zákazníkem umožňují zákazníkovi, aby odstoupil od smlouvy, nebo aby požadoval od účetní jednotky přijetí nápravných opatření, pokud dané zboží nebo služba není v souladu s dohodnutými specifikacemi. Účetní jednotka musí tato ustanovení zohlednit při určování, kdy zákazník získá kontrolu nad daným zbožím nebo službou.
- B84 Pokud je účetní jednotka schopna objektivně určit, že kontrola nad zbožím nebo službou byly na zákazníka převedeny v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, pak přijetí zákazníkem představuje formalitu, která neovlivní určení okamžiku, kdy zákazník dle účetní jednotky získal kontrolu nad daným zbožím nebo službou. Pokud je například ustanovení o přijetí zákazníkem založeno na dodržení stanovených velikostních a váhových charakteristik, měla by být účetní jednotka schopná určit, zda byla tato kritéria splněna, ještě dříve než obdrží potvrzení, že zákazník zboží přijal. Jako důkaz, že dané zboží nebo služba poskytnuté zákazníkovi jsou v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, mohou posloužit zkušenosti účetní jednotky se smlouvami na podobné zboží nebo služby. Pokud jsou výnosy uznány ještě dříve, než zákazník zboží přijme, musí účetní jednotka i přesto posoudit, zda existují nějaké zbývající závazky k plnění (např. instalace zařízení), a vyhodnotit, zda je má zaúčtovat samostatně.
- B85 Pokud však účetní jednotka není schopna objektivně určit, že zboží nebo služba poskytnutá zákazníkovi je v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, pak by účetní jednotka nebyla schopna dospět k závěru, že zákazník získal kontrolu, dokud neobdrží doklad o přijetí zákazníkem. Je tomu tak proto, že účetní jednotka za těchto okolností není schopna stanovit, zda má zákazník schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto zboží nebo služby.

- B86 Pokud účetní jednotka dodá zákazníkovi produkty na zkoušku nebo pro účely hodnocení a zákazník není před uplynutím tohoto zkušebního období povinen hradit žádnou protihodnotu, není kontrola nad produktem převedena na zákazníka, dokud nedojde buď k přijetí produktu zákazníkem, nebo k uplynutí zkušebního období.

Zveřejňování rozčleněných výnosů

- B87 Odstavec 114 vyžaduje, aby účetní jednotka členila výnosy ze smluv se zákazníky do kategorií, které zachycují, jak jsou povaha, částky, čas a nejistota výnosů a peněžních toků ovlivněny ekonomickými faktory. V důsledku toho je míra, do níž jsou příjmy účetní jednotky členěny pro účely tohoto zveřejňování, závislá na skutečnostech a okolnostech, které se týkají smluv účetní jednotky se zákazníky. U některých účetních jednotek může být nezbytné, aby ke splnění cíle členění výnosů uvedeného v odstavci 114 používaly více typů kategorií. Jiné účetní jednotky mohou tento cíl splnit, pokud budou při členění výnosů používat pouze jeden typ kategorie.
- B88 Při výběru typu kategorie (nebo kategorií) pro členění výnosů musí účetní jednotka vzít v úvahu, jak mají být informace o výnosech účetní jednotky prezentovány pro jiné účely, včetně všech následujících účelů:
- a) zveřejňování prezentovaná mimo účetní závěrku (například ve zveřejnění výsledků, výročních zprávách nebo ve zprávách pro investory);
 - b) informace pravidelně přezkoumávané vedoucí osobou s provozní rozhodovací pravomocí za účelem vyhodnocování finanční výkonnosti provozních segmentů a
 - c) jiné informace, které jsou podobné typům informací uvedených v odst. B88 písm. a) a b) a které účetní jednotka nebo uživatelé účetní závěrky účetní jednotky používají k vyhodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky nebo k rozhodování o přidělení zdrojů.
- B89 Příklady kategorií, které by mohly být vhodné, zahrnují mimo jiné všechny následující kategorie:
- a) typ zboží nebo služby (například významné druhy produktů);
 - b) zeměpisná oblast (například země nebo region);
 - c) trh nebo typ zákazníka (například státní a nestátní zákazníci);
 - d) typ smlouvy (například smlouvy s pevně stanovenou cenou a smlouvy o dodávce materiálu a provedení práce);
 - e) trvání smlouvy (například krátkodobé a dlouhodobé smlouvy);
 - f) čas převodu zboží nebo služeb (například výnosy ze zboží nebo služeb převedené na zákazníka jednorázově a výnosy ze zboží nebo služeb převáděné průběžně) a
 - g) prodejní kanály (například prodej zboží přímo spotřebitelům a prodej zboží přes prostředníky).

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu a má stejnou závaznost jako ostatní části tohoto standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití tohoto standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- C1A IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 5, 97, B66 a B70. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.
- C1B Textem *Vysvětlení k IFRS 15* Výnosy ze smluv se zákazníky vydaným v dubnu 2016 byly změněny odstavce 26, 27, 29, B1, B34 až B38, B52 až B53, B58, C2, C5 a C7, zrušen odstavec B57 a vloženy nové odstavce B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A a C8A. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- C1C IFRS 17, vydaný v květnu 2017, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 17.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C2 Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích C3 až C8A:
 - a) se datem prvotní aplikace rozumí počátek vykazovaného období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatní tento standard, a
 - b) dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla veškeré zboží nebo služby identifikované v souladu s IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a s příslušnými interpretacemi.
- C3 Účetní jednotka použije tento standard s využitím jedné ze dvou následujících metod:
 - a) retrospektivně na každé předchozí vykazované období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a s využitím zjednodušení uvedených v odstavci C5;
 - b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu uznaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7–C8.
- C4 Bez ohledu na požadavky odstavce 28 IAS 8 platí, že při prvním použití tohoto IFRS musí účetní jednotka prezentovat kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pouze za roční období bezprostředně předcházející prvnímu ročnímu období, na něž je tento standard použit (dále jen „bezprostředně předcházející období“) a pouze v případě, že účetní jednotka aplikuje tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a). Účetní jednotka může také zveřejnit tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnávací období, ale není povinna tak učinit.
- C5 Použije-li účetní jednotka tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a), může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení:
 - a) u dokončených smluv nemusí účetní jednotka měnit jejich vykazování, pokud:
 - i) začínají i končí v témže ročním vykazovaném období nebo
 - ii) jsou dokončené na počátku nejdřívějšího vykazovaného období;
 - b) u dokončených smluv, které mají variabilní protihodnotu, může účetní jednotka použít transakční cenu k datu, kdy byla smlouva dokončena, a nikoli odhadovat částky variabilní protihodnoty ve srovnatelných vykazovaných obdobích;
 - c) u smluv, které byly změněny před začátkem nejdřívějšího vykazovaného období, nemusí účetní jednotka změnit vykazování smlouvy v případě změny smlouvy v souladu s odstavci 20–21. Namísto toho musí účetní jednotka zohlednit celkový dopad všech změn, k nimž došlo před začátkem nejdřívějšího vykazovaného období, při:
 - i) identifikaci závazků k plnění, které byly splněny, a závazků k plnění, které splněny nebyly;
 - ii) určování transakční ceny a
 - iii) přiřazování transakční ceny ke splněným a nesplněným závazkům k plnění;
 - d) u všech vykazovaných období prezentovaných před datem prvotní aplikace nemusí účetní jednotka zveřejňovat částky transakční ceny přidělené na zbývající závazky k plnění ani vysvětlení toho, kdy očekává, že uzná tuto částku do výnosů (viz odstavec 120).

- C6 U všech praktických zjednodušení uvedených v odstavci C5, které účetní jednotka využívá, musí dané zjednodušení uplatňovat konzistentně u všech smluv ve všech prezentovaných vykazovaných obdobích. Účetní jednotka navíc musí zveřejnit všechny následující informace:
- a) zjednodušení, která byla využita, a
 - b) v přiměřeně možném rozsahu kvalitativní posouzení odhadovaného dopadu použití těchto jednotlivých zjednodušení.
- C7 Pokud se účetní jednotka rozhodne použít tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b), uzná kumulativní dopad prvotní aplikace tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné složky vlastního kapitálu podle toho, jak to bude vhodné) ročního vykazovaného období, které zahrnuje datum prvotní aplikace. Podle této metody přechodu se účetní jednotka může rozhodnout použít tento standard retrospektivně pouze na smlouvy, které nejsou k datu prvotní aplikace dokončeny (například 1. ledna 2018 pro účetní jednotku, jejíž účetní období končí 31. prosince).
- C7A Účetní jednotka používající tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b) může rovněž využít praktická zjednodušení popsaná v odst. C5 písm. c) buďto:
- a) pro všechny změny smlouvy, k nimž dojde před začátkem vykazovaného období, nebo
 - b) pro všechny změny smlouvy, k nimž dojde před začátkem prvotní aplikace.
- Pokud účetní jednotka využije toto praktické zjednodušení, musí je použít konzistentně u všech smluv a zveřejnit informace požadované dle odstavce C6.
- C8 U vykazovaných období, která zahrnují datum prvotní aplikace, musí účetní jednotka poskytnout obě následující zveřejnění dalších informací v případě, že tento standard uplatňuje retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b):
- a) částky, jimiž jsou ovlivněny jednotlivé řádkové položky účetní závěrky v běžném vykazovaném období při aplikaci tohoto standardu v porovnání s IAS 11, IAS 18 a s příslušnými interpretacemi, které byly účinné před touto změnou, a
 - b) vysvětlení důvodů podstatných změn uvedených v odst. C8 písm. a).
- C8A Účetní jednotka použije *Vysvětlení k IFRS 15* (viz odstavce C1B) retrospektivně v souladu s IAS 8. Při retrospektivním použití těchto změn je účetní jednotka použije tak, jako by byly zahrnuty do IFRS 15 k datu prvotní aplikace. V důsledku toho účetní jednotka nepoužije tyto změny na vykazovací období nebo na smlouvy, na které požadavky IFRS 15 nebyly použity v souladu s odstavci C2-C8. Pokud například účetní jednotka použije IFRS 15 v souladu s odst. C3 písm. b) pouze na smlouvy, které nejsou dokončenými smlouvami k datu prvotní aplikace, nemění účetní jednotka vykázání dokončené smlouvy k datu prvotní aplikace IFRS 15 pro účinky těchto změn.
- Odkazy na IFRS 9**
- C9 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak dosud nepoužívá IFRS 9 *Finanční nástroje*, považuje se každý odkaz v tomto standardu na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ

- C10 Tímto standardem se nahrazují tyto standardy:
- a) IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*;
 - b) IAS 18 *Výnosy*;
 - c) IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*;
 - d) IFRIC 15 *Smlouvy o zhotovení nemovitostí*;
 - e) IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků* a
 - f) SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 16

Leasingy

CÍL

- 1 Tento standard stanoví zásady uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování *leasingů*. Jeho cílem je zajistit, aby *nájemci* a *pronajímatelé* poskytovali relevantní informace způsobem, který věrně zobrazuje tyto transakce. Tyto informace poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadů leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.
- 2 Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit podmínky *smluv* a všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard konzistentním způsobem na smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 3 Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na všechny leasingy včetně leasingů *aktiv z práva k užívání* v rámci *subleasingu* s výjimkou:
 - a) leasingů k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů;
 - b) leasingů biologických aktiv spadajících do působnosti IAS 41 *Zemědělství* držených nájemcem;
 - c) ujednání o poskytování koncesovaných služeb spadajících do působnosti IFRIC 12 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb*;
 - d) licencí na duševní vlastnictví poskytnutých pronajímatelem, které spadají do působnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* a
 - e) práv držených nájemcem na základě licenčních smluv, která spadají do působnosti IAS 38 *Nehmotná aktiva*, pro takové položky, jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.
- 4 Nájemce může, ale nemusí aplikovat tento standard na leasingy jiných nehmotných aktiv, než která jsou popsána v odst. 3 písm. e).

VÝJIMKY PŘI UZNÁNÍ (ODSTAVCE B3–B8)

- 5 Nájemce se může rozhodnout, že nebude aplikovat požadavky uvedené v odstavcích 22–49 na:
 - a) *krátkodobé leasingy* a
 - b) leasingy, jejichž *podkladové aktivum* má nízkou hodnotu (viz v odstavce B3–B8).
- 6 Pokud se nájemce rozhodne, že nebude aplikovat požadavky odstavců 22–49 buď na *krátkodobé leasingy*, nebo na leasingy, jejichž *podkladové aktivum* má nízkou hodnotu, uzná nájemce *leasingové platby* spojené s těmito leasingy jako náklady buď rovnoměrně po *dobu trvání leasingu*, nebo na jiné systematické bázi. Nájemce je povinen uplatnit jinou systematickou bázi v případě, že tato báze lépe odráží rozvržení nájemcových užiteků.
- 7 Pokud nájemce při účtování *krátkodobého leasingu* postupuje v souladu s odstavcem 6, považuje nájemce pro účely tohoto standardu tento leasing za nový leasing, pokud:
 - a) došlo k *modifikaci leasingu* nebo
 - b) došlo k jakékoli změně doby trvání leasingu (nájemce například využije opci, která původně nebyla součástí určení doby trvání leasingu).
- 8 Volba u *krátkodobých leasingů* se provádí na úrovni třídy *podkladového aktiva*, k němuž se právo k užívání vztahuje. Třída *podkladových aktiv* je seskupením *podkladových aktiv* s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky. Volbu u leasingů, jejichž *podkladové aktivum* má nízkou hodnotu, lze provést pro každý leasing zvlášť.

IDENTIFIKACE LEASINGU (ODSTAVCE B9–B33)

- 9 Na počátku smlouvy účetní jednotka posoudí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje. Smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje tehdy, pokud převádí právo kontrolovat užití identifikovaného aktiva po určité době trvání výměnou za protihodnotu. Odstavce B9–B31 poskytují návod pro posouzení, zda smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje.
- 10 Dobu trvání lze také popsat na základě rozsahu využívání identifikovaného aktiva (například počtu výrobních jednotek, pro jejichž výrobu bude příslušné zařízení používáno.)
- 11 Účetní jednotka přehodnotí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje pouze v případě, že dojde ke změně smluvních podmínek.

Oddělování složek smlouvy

- 12 U smlouvy, která má charakter leasingu nebo leasing obsahuje, vykazuje účetní jednotka jednotlivé leasingové složky v rámci smlouvy jako leasing odděleně od neleasingových složek smlouvy, pokud neuplatňuje praktické zjednodušení uvedené v odstavci 15. Odstavce B32–B33 stanoví pokyny pro oddělování složek smlouvy.

Nájemce

- 13 U smlouvy, která obsahuje leasingovou složku a jednu nebo více dalších leasingových nebo neleasingových složek, přiřazuje nájemce protihodnotu ve smlouvě jednotlivým leasingovým složkám na základě relativní samostatné ceny dané leasingové složky a souhrnu samostatných cen neleasingových složek.
- 14 Relativní samostatná cena leasingových a neleasingových složek se určí na základě ceny, kterou by pronajímatel nebo obdobný dodavatel účtoval účetní jednotce za tuto složku nebo za obdobnou složku samostatně. Pokud není zjistitelná samostatná cena snadno dostupná, nájemce samostatnou cenu odhadne s maximálním využitím zjistitelných informací.
- 15 Nájemce může použít praktické zjednodušení a rozhodnout podle třídy podkladového aktiva, že nebude oddělovat neleasingové složky od leasingových složek a že namísto toho bude účtovat každou leasingovou složku a jakékoli související neleasingové složky jako jedinou leasingovou složku. Nájemce nesmí toto praktické zjednodušení použít u vložených derivátů, které splňují kritéria uvedená v odstavci 4.3.3 IFRS 9 *Finanční nástroje*.
- 16 Nepoužije-li se praktické zjednodušení uvedené v odstavci 15, zaúčtuje nájemce neleasingové složky podle jiných příslušných standardů.

Pronajímatel

- 17 U smlouvy, která obsahuje leasingovou složku a jednu nebo několik dalších leasingových nebo neleasingových složek, přiřadí pronajímatel protihodnotu ve smlouvě v souladu s odstavci 73–90 IFRS 15.

DOBA TRVÁNÍ LEASINGU (ODSTAVCE B34–B41)

- 18 Účetní jednotka stanoví dobu trvání leasingu jako nevypověditelnou dobu leasingu společně s oběma následujícími obdobími:
- a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní, a
 - b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci neuplatní.
- 19 Při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci na prodloužení leasingu využije, případně že opci na ukončení leasingu nevyužije, účetní jednotka zohlední všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby využil opci na prodloužení leasingu, nebo nevyužil opci na ukončení leasingu, jak je uvedeno v odstavcích B37–B40.
- 20 Nájemce přehodnotí, zda je dostatečně jisté, že využije opci na prodloužení, nebo že nevyužije opci na ukončení, pokud dojde buď k podstatné události, nebo k podstatné změně okolností, která:
- a) je pod kontrolou nájemce a
 - b) ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, která původně nebyla zahrnuta do určení doby trvání leasingu, nebo že nevyužije opci, která původně byla zahrnuta do určení doby trvání leasingu (jak je uvedeno v odstavci B41).
- 21 Účetní jednotka musí revidovat dobu trvání leasingu v případě, že dojde ke změně nevypověditelné doby leasingu. Nevypověditelná doba leasingu se změní například tehdy, pokud:
- a) nájemce využije opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určení doby trvání leasingu;
 - b) nájemce nevyužije opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určení doby trvání leasingu;
 - c) nastane událost, která smluvně zavazuje nájemce, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určování doby trvání leasingu, nebo
 - d) nastane událost, která smluvně zakazuje nájemci, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určování doby trvání leasingu.

NÁJEMCE

Uznání

- 22 **Ke dni zahájení nájemce uzná aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu.**

Oceňování

Prvotní ocenění

Prvotní ocenění aktiva z práva k užívání

- 23 **Ke dni zahájení ocenění nájemce aktivum z práva k užívání pořizovacími náklady.**
- 24 Pořizovací náklady aktiva z práva k užívání zahrnují:
- a) částku prvotního ocenění závazku z leasingu, jak je popsáno v odstavci 26;
 - b) veškeré leasingové platby provedené v den zahájení nebo před tímto dnem po odečtení veškerých obdržených *leasingových pobídek*;
 - c) veškeré *počáteční přímé náklady* vynaložené nájemcem a
 - d) odhadované náklady, které má nájemce vynaložit na demontáž a odstranění podkladového aktiva, a uvedení místa, kde se nalézá, do původního stavu, nebo uvedení podkladového aktiva do stavu vyžadovaného podmínkami leasingu, pokud tyto náklady nejsou vynaloženy na výrobu zásob. Nájemci vzniká povinnost hradit tyto náklady buďto ke dni zahájení, nebo jako důsledek používání podkladového aktiva během určitého období.
- 25 Nájemce uzná náklady uvedené v odst. 24 písm. d) jako součást nákladů na aktivum z práva k užívání, když mu vznikne povinnost tyto náklady uhradit. Nájemce použije IAS 2 *Zásoby* na náklady, které vznikly během určitého období v důsledku užívání aktiva z práva k užívání k výrobě zásob v tomto období. Závazky plynoucí z takových nákladů účtovaných v souladu s tímto standardem nebo s IAS 2 se uznávají a oceňují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Prvotní ocenění závazku z leasingu

- 26 **Ke dni zahájení ocenění nájemce závazek z leasingu současnou hodnotou leasingových plateb, které nejsou k tomuto datu uhrazeny. Leasingové platby musí být diskontovány s použitím *implicitní úrokové míry leasingu*, pokud lze tuto míru snadno určit. Pokud tuto míru nelze snadno určit, použije nájemce *přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce*.**
- 27 Ke dni zahájení zahrnují leasingové platby zahrnuté do oceňování závazku z leasingu následující platby za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které nejsou ke dni zahájení uhrazeny:
- a) *pevné platby* (včetně v podstatě pevných plateb, které jsou uvedeny v odstavci B42) snížené o pohledávky z leasingových pobídek;
 - b) *variabilní leasingové platby* závislé na indexu nebo sazbě, které byly prvotně oceněny na základě indexu nebo sazby ke dni zahájení (jak je uvedeno v odstavci 28);
 - c) částky, u nichž se očekává, že budou splatné nájemcem v rámci *záruk zbytkové hodnoty*;
 - d) realizační cenu opce na nákup, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije (posouzení s ohledem na faktory uvedené v odstavcích B37–B40), a
 - e) platby sankcí za ukončení leasingu, pokud doba trvání leasingu odráží skutečnost, že nájemce využije opci na ukončení leasingu.
- 28 Variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě podle odst. 27 písm. b) zahrnují například platby vázané na index spotřebitelských cen, platby vázané na referenční úrokovou míru (například LIBOR) nebo platby, které se mění tak, aby odrážely změny tržního nájemného.

Následné ocenění

Následné ocenění aktiva z práva k užívání

- 29 **Po dni zahájení ocenění nájemce aktivum z práva k užívání použitím modelu oceňování pořizovacími náklady, pokud nepoužije jeden z modelů oceňování uvedených v odstavcích 34 a 35.**

Model oceňování pořizovacími náklady

- 30 Při použití modelu oceňování pořizovacími náklady ocenění nájemce aktivum z práva k užívání pořizovacími náklady:
- a) sníženými o jakékoli kumulované odpisy a jakékoliv kumulované ztráty ze znehodnocení a
 - b) upravenými o jakékoliv přecenění závazku z leasingu uvedeného v odst. 36 písm. c).
- 31 Nájemce je povinen při odepisování aktiva z práva k užívání uplatnit požadavky na odpisy uvedené v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* v souladu s požadavky uvedenými v odstavci 32.
- 32 Pokud leasing převádí na konci doby trvání leasingu vlastnictví podkladového aktiva na nájemce nebo pokud pořizovací náklady aktiva z práva k užívání odrážejí skutečnost, že nájemce využije opci na nákup, odepisuje nájemce aktivum z práva k užívání ode dne zahájení do konce *doby použitelnosti* podkladového aktiva. Jinak nájemce odepisuje aktivum z práva k užívání ode dne zahájení buď do konce *doby použitelnosti* aktiva z práva k užívání, nebo do konce doby trvání leasingu, nastane-li dříve.

- 33 Nájemce je povinen aplikovat IAS 36 *Znehodnocení aktiv* ke zjištění toho, zda došlo ke znehodnocení aktiva z práva k užívání, a k účtování veškerých zjištěných ztrát ze znehodnocení.

Jiné modely oceňování

- 34 Pokud nájemce použije na svůj investiční nemovitý majetek model oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*, použije tento model oceňování reálnou hodnotou rovněž pro aktiva z práva k užívání, která splňují definici investičního nemovitého majetku dle IAS 40.

- 35 Pokud se aktiva z práva k užívání vztahují k třídě pozemků, budov a zařízení, na které nájemce použije model přecenění uvedený v IAS 16, může se nájemce rozhodnout, že použije tento model přecenění na všechna aktiva z práva k užívání, která se vztahují k této třídě pozemků, budov a zařízení.

Následné ocenění závazku z leasingu

- 36 Po dni zahájení oceňuje nájemce závazky z leasingu tak, že:

- a) zvýší účetní hodnotu tak, aby odrážela úrok ze závazků z leasingu;
- b) sníží účetní hodnotu tak, aby odrážela provedené leasingové platby, a
- c) přecení účetní hodnotu tak, aby odrážela jakékoliv přehodnocení nebo modifikace leasingu uvedené v odstavcích 39–46, nebo tak, aby odrážela revidované v podstatě pevné leasingové platby (viz odstavec B42).

- 37 Úrok ze závazku z leasingu v jednotlivých obdobích během doby trvání leasingu se musí rovnat částce, která zajistí konstantní úrokovou míru u zbývajících zůstatků závazku z leasingu. Konstantní úroková míra se rovná diskontní sazbě uvedené v odstavci 26, nebo pokud je to relevantní, revidované diskontní sazby uvedené v odstavcích 41 a 43 nebo v odst. 45 písm. c).

- 38 Po dni zahájení nájemce v hospodářském výsledku uzná – pokud nejsou pořizovací náklady zahrnuty v účetní hodnotě jiného aktiva při použití jiných příslušných standardů – jednak:

- a) úrok ze závazků z leasingu, jednak
- b) variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do oceňování závazku z leasingu v období, ve kterém nastane událost nebo podmínka, která tyto platby spouští.

Přehodnocení závazku z leasingu

- 39 Po dni zahájení je nájemce povinen aplikovat odstavce 40–43 na přecenění závazků z leasingu tak, aby odrážely změny leasingových plateb. Nájemce uzná částku přecenění závazku z leasingu jako úpravu aktiva z práva k užívání. Pokud je však účetní hodnota aktiva z práva k užívání snížena na nulu a došlo k dalšímu snížení v oceňování závazku z leasingu, uzná nájemce jakoukoliv zbývajících částku přecenění v hospodářském výsledku.

- 40 Nájemce přecení závazky z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby, pokud buď:

- a) dojde ke změně doby trvání leasingu, jak je uvedeno v odstavcích 20–21. Nájemce stanoví revidované leasingové platby na základě revidované doby trvání leasingu, nebo
- b) dojde ke změně v posouzení opce na nákup podkladového aktiva, posuzované s ohledem na události a okolnosti uvedené v odstavcích 20–21 v souvislosti s opcí na nákup. Nájemce stanoví revidované leasingové platby tak, aby odrážely změnu částek splatných v rámci opce na nákup.

- 41 Při aplikaci odstavce 40 stanoví nájemce revidovanou diskontní sazbu jako implicitní úrokovou míru leasingu pro zbytek doby trvání leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit, nebo jako přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce ke dni přehodnocení, pokud implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit.

- 42 Nájemce přecení závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb, pokud:

- a) dojde ke změně částky, u níž se očekává, že bude splatná v rámci záruky zbytkové hodnoty. Nájemce stanoví revidované leasingové platby tak, aby odrážely změny částek, u nichž se očekává, že budou splatné v rámci záruky zbytkové hodnoty, nebo
- b) dojde ke změně budoucích leasingových plateb v důsledku změny indexu nebo sazby použité k určení těchto plateb, včetně například změny, která má odrážet změny sazeb tržního nájemného po revizi tržního nájemného. Nájemce přecení závazek z leasingu tak, aby odrážel tyto revidované leasingové platby pouze v případě, že dojde ke změně peněžních toků (tj. jakmile vstoupí v platnost úprava leasingových plateb). Nájemce stanoví revidované leasingové platby pro zbytek doby trvání leasingu na základě revidovaných smluvních plateb.

- 43 Při aplikaci odstavce 42 použije nájemce nezměněnou diskontní sazbu s výjimkou případů, kdy je změna leasingových plateb důsledkem změny pohyblivých úrokových měr. V takovém případě použije nájemce revidovanou diskontní sazbu, která odráží změny úrokové míry.

Modifikace leasingu

- 44 Nájemce zaúčtuje modifikaci leasingu jako samostatný leasing, pokud platí obě následující podmínky:
- a) modifikace zvětšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv, a
 - b) protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvětšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.
- 45 U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, nájemce k *datu účinnosti modifikace leasingu*:
- a) přiřadí protihodnotu v modifikované smlouvě v souladu s odstavci 13–16;
 - b) určí dobu trvání leasingu u modifikovaného leasingu v souladu s odstavci 18–19 a
 - c) přecení závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby. Revidovaná diskontní míra se určí jako implicitní úroková míra leasingu pro zbytek doby trvání leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit, nebo jako přírůstková výpůjční úroková míra nájemce k datu účinnosti modifikace, pokud implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit.
- 46 U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, zaúčtuje nájemce přecenění závazku z leasingu:
- a) snížením účetní hodnoty aktiva z práva k užívání tak, aby odrážela částečné nebo úplné ukončení leasingu u modifikací leasingu, které snižují rozsah tohoto leasingu. Nájemce uzná v hospodářském výsledku jakékoliv zisky nebo ztráty týkající se částečného nebo úplného ukončení leasingu;
 - b) provedením odpovídající úpravy aktiva z práva k užívání u všech ostatních modifikací leasingu.
- 46A Pro praktické zjednodušení se může nájemce rozhodnout, že nebude posuzovat, zda je úleva na nájemném, která splňuje podmínky uvedené v odstavci 46B, modifikací leasingu. Nájemce, který se pro tuto variantu rozhodne, zaúčtuje jakoukoli změnu leasingových plateb, která vyplývá z úlevy na nájemném, stejným způsobem jako změnu s použitím tohoto standardu, pokud by se nejednalo o modifikaci leasingu.
- 46B Praktické zjednodušení podle odstavce 46A se vztahuje pouze na úlevy na nájemném, ke kterým došlo v přímém důsledku pandemie COVID-19 a pouze, jsou-li splněny všechny tyto podmínky:
- a) změna leasingových plateb má za následek změnu protihodnoty leasingu, která je v podstatě stejná nebo nižší než protihodnota leasingu bezprostředně předcházející změně;
 - b) jakékoli snížení leasingových plateb se týká pouze plateb, které byly původně splatné k 30. červnu 2022 nebo dříve (například úleva na nájemném by splňovala tuto podmínku, pokud by vedla ke snížení leasingových plateb k 30. červnu 2022 nebo dříve a ke zvýšení leasingových plateb po 30. červnu 2022), a
 - c) nedochází k žádné podstatné změně jiných podmínek leasingu.

Vykazování

- 47 Nájemce vykazuje buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v komentáři:
- a) aktiva z práva k užívání odděleně od jiných aktiv. Pokud nájemce nevykazuje aktiva z práva k užívání samostatně ve výkazu o finanční pozici, pak musí:
 - i) zahrnout aktiva z práva k užívání do stejného řádku, ve kterém by byla vykazována odpovídající podkladová aktiva v případě, že by je vlastnil;
 - ii) zveřejnit, které řádky ve výkazu o finanční pozici zahrnují tato aktiva z práva k užívání;
 - b) závazky z leasingu odděleně od jiných závazků. Pokud nájemce nevykazuje závazky z leasingu ve výkazu o finanční pozici samostatně, musí zveřejnit, ve kterém řádku výkazu o finanční pozici jsou tyto závazky zahrnuty.
- 48 Požadavek odst. 47 písm. a) se nepoužije na aktiva z práva k užívání splňující definici investičního nemovitého majetku, která se vykazují ve výkazu o finanční pozici jako investiční nemovitý majetek.
- 49 Ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku vykazuje nájemce úrokové náklady na závazek z leasingu odděleně od odpisů aktiva z práva k užívání. Úrokové náklady na závazek z leasingu představují složku finančních nákladů, u které odst. 82 písm. b) IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* vyžaduje, aby byla ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku prezentována samostatně.
- 50 Ve výkazu peněžních toků nájemce zařadí:
- a) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje jistinu, pod financování;

- b) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje úrok, do příslušné kategorie podle požadavků IAS 7 *Výkaz peněžních toků* na zaplacený úrok a
- c) krátkodobé leasingové platby, platby za leasingy aktiv s nízkou hodnotou a variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do ocenění závazku z leasingu, pod provozní činnosti.

Zveřejnění

- 51 **Cílem zveřejňování ze strany nájemce je zveřejňovat v komentáři informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu peněžních toků poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky nájemce. Odstavce 52–60 stanoví požadavky na způsob splnění tohoto cíle.**
- 52 Nájemce musí zveřejnit informace o svých leasingových vztazích, u nichž je nájemcem, v jednom bodě nebo samostatném oddílu přílohy účetní závěrky. Není však nutné, aby nájemce znovu uváděl informace, které jsou již obsaženy jinde v účetní závěrce, za předpokladu, že jsou tyto informace začleněny pomocí křížového odkazu do tohoto jednoho bodu nebo samostatného oddílu o leasingových vztazích.
- 53 Nájemce musí zveřejnit následující částky za účetní období:
- a) výši odpisů aktiv z práva k užívání podle třídy podkladového aktiva;
 - b) úrokové náklady na závazky z leasingu;
 - c) náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům, účtované v souladu s odstavcem 6. Tyto náklady nemusí zahrnovat náklady na leasingy s dobou trvání leasingu jeden měsíc nebo kratší;
 - d) náklady vztahující se k leasingům aktiv s nízkou hodnotou, účtované v souladu s odstavcem 6. Tyto náklady nezahrnují náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům aktiv s nízkou hodnotou zahrnutým v odst. 53 písm. c);
 - e) náklady vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu;
 - f) výnos ze subleasingu aktiv z práva k užívání;
 - g) celkový peněžní odtok na leasingy;
 - h) přírůstky aktiv z práva k užívání;
 - i) zisky nebo ztráty vznikající z operací prodeje a zpětného leasingu a
 - j) účetní hodnotu aktiv z práva k užívání na konci účetního období podle třídy podkladového aktiva.
- 54 Nájemce zveřejní informace požadované v odstavci 53 v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější. Zveřejněné částky musí zahrnovat náklady, které nájemce zahrnul do účetní hodnoty jiného aktiva v průběhu účetního období.
- 55 Nájemce zveřejňuje částku svých závazků z leasingu u krátkodobých leasingů účtovaných v souladu s odstavcem 6, pokud se portfolio jeho krátkodobých leasingů, z něhož mu vyplývají závazky na konci účetního období, liší od portfolia krátkodobých leasingů, k němuž se vztahují náklady na krátkodobý leasing zveřejněné v souladu s odst. 53 písm. c).
- 56 Pokud aktiva z práva k užívání splňují definici investičního nemovitého majetku, je nájemce povinen aplikovat požadavky na zveřejňování v souladu s IAS 40. V takovém případě není nájemce povinen zveřejňovat údaje o těchto aktivech z práva k užívání v souladu s odst. 53 písm. a), f), h) nebo j).
- 57 Pokud nájemce oceňuje aktiva z práva k užívání v přeceněných hodnotách podle IAS 16, zveřejní pro tato aktiva z práva k užívání informace podle odstavce 77 IAS 16.
- 58 Nájemce zveřejní analýzu splatnosti závazků z leasingu v souladu s odstavci 39 a B11 IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* odděleně od analýzy splatnosti jiných finančních závazků.
- 59 Kromě zveřejnění požadovaných v odstavcích 53–58 zveřejní nájemce další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech, které jsou nutné ke splnění cíle zveřejňování v odstavci 51 (odstavec B48). Tyto další informace mohou zahrnovat mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:
- a) povahu leasingových činností nájemce;
 - b) budoucí peněžní odtoky, kterým je nájemce potenciálně vystaven a které nejsou zahrnuty v ocenění závazků z leasingu. To zahrnuje riziko vznikající z:
 - i) variabilních leasingových plateb (viz odstavec B49);
 - ii) opcí na prodloužení a opcí na ukončení (viz odstavec B50);
 - iii) záruk zbytkové hodnoty (viz odstavec B51) a

- iv) dosud nezažájených leasingů, ke kterým se nájemce zavázal;
 - c) omezení nebo podmínky vyplývající z leasingů a
 - d) operace prodeje a zpětného leasingu (viz odstavec B52).
- 60 Nájemce, který vykáže krátkodobý leasing nebo leasing aktiv s nízkou hodnotou v souladu s odstavcem 6, tuto skutečnost zveřejní.
- 60A Pokud nájemce využije praktické zjednodušení podle odstavce 46A, zveřejní tyto informace:
- a) že uplatnil praktické zjednodušení na všechny úlevy na nájemném, které splňují podmínky uvedené v odstavci 46B, nebo pokud je na všechny takové úlevy na nájemném neuplatnil, informace o povaze smluv, v souvislosti s nimiž praktické zjednodušení použil (viz odstavec 2), a
 - b) částku uznanou do hospodářského výsledku za vykazované období tak, aby odrážela změny leasingových plateb, které vyplývají z úlev na nájemném, na něž nájemce uplatnil praktické zjednodušení podle odstavce 46A.

PRONAJÍMATEL

Klasifikace leasingů (odstavce B53–B58)

- 61 Pronajímatel klasifikuje každý ze svých leasingů buď jako *operativní leasing*, nebo jako *finanční leasing*.
- 62 Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva převádějí. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva.
- 63 Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
- a) leasing na konci doby trvání leasingu převádí vlastnictví podkladového aktiva na nájemce;
 - b) nájemce má opci koupit podkladové aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než *reálná hodnota* k datu možného využití opce, a ke *dni počátku leasingu* je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;
 - c) doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část *ekonomické životnosti* podkladového aktiva, i když vlastnictví není převedeno;
 - d) ke dni počátku se současná hodnota leasingových plateb přinejmenším rovná v podstatě celé reálné hodnotě podkladového aktiva a
 - e) podkladové aktivum je tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce ho může využít bez zásadních úprav.
- 64 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 z 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 může pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.
- 65 Příklady a indikátory v odstavcích 63–64 nejsou vždy směrodatné. Jestliže z jiných charakteristických rysů jasně vyplývá, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva, je leasing klasifikován jako operativní leasing. Může jít například o případy, kdy se na konci leasingu převádí vlastnictví podkladového aktiva za variabilní částku ve výši reálné hodnoty aktiva, nebo pokud jsou stanoveny variabilní leasingové platby, v jejichž důsledku pronajímatel nepřevádí v podstatě všechna rizika a užítky.
- 66 Klasifikace leasingu se provádí v den počátku a přehodnocuje se pouze v případě, že dojde k modifikaci leasingu. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty podkladového aktiva) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účely účetnictví.

Finanční leasingy

Uznávání a oceňování

67 **Ke dni zahájení uzná pronajímatel aktiva držaná v rámci finančního leasingu ve svém výkazu o finanční pozici a vykazuje je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.**

Prvotní ocenění

68 Pronajímatel použije k ocenění čisté investice do leasingu implicitní úrokovou míru leasingu. V případě subleasingu platí, že pokud implicitní úrokovou míru subleasingu nelze snadno určit, může zprostředkující pronajímatel pro ocenění čisté investice do subleasingu použít diskontní sazbu použitou pro hlavní leasing (upravenou o jakékoliv počáteční přímé náklady spojené se subleasingem).

69 Počáteční přímé náklady kromě nákladů pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo obchodníci, jsou zahrnuty do prvotního ocenění čisté investice do 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 čisté investice do leasingu; není třeba je zvlášť přičítat.

Prvotní ocenění leasingových plateb zahrnutých do čisté investice do leasingu

70 Ke dni zahájení zahrnují leasingové platby zahrnuté do ocenění čisté investice do leasingu následující platby za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které nejsou ke dni zahájení obdrženy:

- a) pevné platby (včetně v podstatě pevných plateb, které jsou uvedeny v odstavci B42), snížené o závazky z leasingových pobídek;
- b) variabilní leasingové platby závislé na indexu nebo sazbě, které byly prvotně oceněny na základě indexu nebo sazby ke dni zahájení;
- c) veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana nespřízněná s pronajímatelem, která je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky;
- d) realizační cenu opce na nákup, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije (posouzení s ohledem na faktory uvedené v odstavci B37), a
- e) platby sankcí za ukončení leasingu, pokud doba trvání leasingu odráží skutečnost, že nájemce využije opci na ukončení leasingu.

Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníci

71 Ke dni zahájení uzná pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, u každého svého finančního leasingu následující informace:

- a) výnos, který je stanoven jako reálná hodnota podkladového aktiva, nebo pokud je nižší, současná hodnota leasingových plateb připadajících pronajímateli, diskontovaná s použitím tržní úrokové míry;
- b) náklad na prodej, který je stanoven jako pořizovací náklady (nebo účetní hodnota, pokud se liší) podkladového aktiva po odečtení současné hodnoty *nezaručené zbytkové hodnoty*;
- c) hospodářský výsledek z prodeje (stanovený jako rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej) v souladu se svými postupy užívanými pro přímé prodeje, na které se použije IFRS 15. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, uzná u finančního leasingu hospodářský výsledek z prodeje ke dni zahájení bez ohledu na to, zda pronajímatel převede podkladové aktivum, jak je uvedeno v IFRS 15.

72 Výrobci nebo obchodníci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. Finanční leasing aktiva uskutečňovaného pronajímatelem, který je výrobcem nebo obchodníkem, vede ke vzniku hospodářského výsledku z prodeje rovnajícího se hospodářskému výsledku z přímého prodeje podkladového aktiva za běžných prodejních cen se zohledněním objemových nebo obchodních slev.

73 Výrobci nebo obchodníci, kteří jsou pronajímateli, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takové úrokové míry může mít za následek to, že pronajímatel uzná ke dni zahájení nadměrnou část celkového výnosu. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, sníží pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, zisk z prodeje na vyšší zisk, kterého by bylo dosaženo při užití tržní úrokové míry.

74 Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, uzná do nákladů náklady vznikající v souvislosti se získáním finančního leasingu ke dni zahájení, protože u výrobců a obchodníků souvisejí hlavně se ziskem z prodeje. Náklady pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo obchodníci, vznikající při získání finančního leasingu jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny, a proto jsou vyloučeny i z čisté investice do leasingu.

Následné ocenění

75 **Pronajímatel musí uznat finanční výnos během doby trvání leasingu na základě modelu odražejícího konstantní periodickou míru návratnosti čisté investice pronajímatele do leasingu.**

76 Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Pronajímatel zaúčtuje leasingové platby vztahující se k období proti *hrubé investici do leasingu* jako snížení jak jistiny, tak *nerealizovaného finančního výnosu z leasingu*.

77 Pronajímatel je povinen aplikovat na čistou investici do leasingu požadavky na vynětí a znehodnocení uvedené v IFRS 9. Pronajímatel pravidelně reviduje odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu hrubé investice do leasingu. Jestliže došlo ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, reviduje pronajímatel rozložení výnosů za dobu trvání leasingového vztahu a okamžitě uzná jakékoli snížení časově rozlišených výnosů.

78 Pronajímatel, který klasifikuje aktivum z finančního leasingu jako držené pro prodej (nebo ho zahrne do skupiny k prodeji, která je klasifikována jako držená pro prodej) při použití IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, zaúčtuje toto aktivum v souladu s tímto standardem.

Modifikace leasingu

79 Pronajímatel zaúčtuje modifikaci finančního leasingu jako samostatný leasing, pokud platí obě následující podmínky:

- a) modifikace zvětšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv, a
- b) protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvětšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.

80 U modifikace finančního leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, zaúčtuje pronajímatel tuto modifikaci takto:

- a) pokud by byl leasing klasifikován jako operativní leasing v případě, že by modifikace byla účinná v den jeho počátku, pronajímatel:
 - i) zaúčtuje modifikaci leasingu jako nový leasing od data účinnosti modifikace a
 - ii) ocení účetní hodnotu podkladového aktiva jako čistou investici do leasingu bezprostředně před datem účinnosti modifikace leasingu;
- b) v ostatních případech je pronajímatel povinen aplikovat požadavky IFRS 9.

Operativní leasingy

Uznávání a oceňování

81 **Pronajímatel uzná leasingové platby z operativních leasingů jako výnos rovnoměrně nebo za použití jiné systematické báze. Pronajímatel je povinen uplatnit jinou systematickou bázi v případě, že tato báze lépe odráží zmenšování přínosů z podkladového aktiva.**

82 Pronajímatel uzná náklady, včetně odpisů, vynaložené na zajištění výnosů z leasingu jako náklad.

83 Pronajímatel přičítá přímé náklady, které mu vzniknou v souvislosti se získáním operativního leasingu, k účetní hodnotě podkladového aktiva a uznává je jako náklad během doby trvání leasingu na stejném základě jako výnos z leasingu.

84 Odpisová pravidla pro odepisovatelná podkladová aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, musí být konzistentní s normálními pravidly pro odepisování u pronajímatele pro podobná aktiva. Pronajímatel vypočte odpisy v souladu s IAS 16 a IAS 38.

85 Pronajímatel použije IAS 36 k určení, zda došlo ke znehodnocení podkladového aktiva, na které se vztahuje operativní leasing, a k zaúčtování veškerých zjištěných ztrát ze znehodnocení.

86 Výrobce nebo obchodník-pronajímatel neuzná při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.

Modifikace leasingu

87 Pronajímatel zaúčtuje modifikaci operativního leasingu jako nový leasing od data účinnosti této modifikace, přičemž považuje veškeré zálohové nebo časově rozlišené leasingové platby vztahující se k původnímu leasingu za součást leasingových plateb nového leasingu.

Vykazování

88 Pronajímatel vykazuje podkladová aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svém výkazu o finanční pozici podle povahy podkladového aktiva.

Zveřejňování

89 **Cílem zveřejňování ze strany pronajímatele je zveřejňovat v komentáři informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu**

peněžních toků poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky pronajímatele. Odstavce 90-97 stanoví požadavky na způsob splnění tohoto cíle.

- 90 Pronajímatel musí zveřejnit následující částky za účetní období:
- a) pro finanční leasingy:
 - i) hospodářský výsledek z prodeje;
 - ii) finanční výnos z čisté investice do leasingu a
 - iii) výnos týkající se variabilních leasingových plateb, které nebyly zahrnuty do oceňování čistých investic do leasingu;
 - b) pro operativní leasingy výnos z leasingu, přičemž se samostatně zveřejňuje výnos vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nejsou závislé na indexu nebo sazbě.
- 91 Pronajímatel zveřejní informace požadované v odstavci 90 v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější.
- 92 Pronajímatel zveřejní další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech nutné ke splnění cíle zveřejňování v odstavci 89. Tyto další informace zahrnují mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:
- a) povahu leasingových činností pronajímatele a
 - b) způsob, jakým pronajímatel řídí riziko spojené s veškerými právy, která si ponechá v podkladových aktivech. Pronajímatel zveřejní zejména svou strategii řízení rizik u práv, která si ponechá v podkladových aktivech, včetně veškerých prostředků, jimiž pronajímatel toto riziko snižuje. Tyto prostředky mohou zahrnovat například dohody o zpětném odkupu, záruky zbytkové hodnoty nebo variabilní leasingové platby, jejichž rozsah převyšuje uvedené limity.

Finanční leasingy

- 93 Pronajímatel poskytne kvalitativní a kvantitativní vysvětlení podstatných změn účetní hodnoty čisté investice do finančních leasingů.
- 94 Pronajímatel zveřejní analýzu splatnosti pohledávek z leasingových plateb, přičemž vykáže nediskontované leasingové platby, které má každoročně obdržet, minimálně v každém z prvních pěti let, a po zbývajících letech pak vykazuje celkové částky. Pronajímatel sesouhlasí nediskontované leasingové platby s čistou investicí do leasingu. Toto sesouhlasení identifikuje nerealizovaný finanční výnos týkající se pohledávek z leasingových plateb a jakoukoliv diskontovanou nezaručenou zbytkovou hodnotu.

Operativní leasingy

- 95 U položek pozemků, budov a zařízení, které jsou předmětem operativního leasingu, je pronajímatel povinen aplikovat požadavky na zveřejňování podle IAS 16. Při aplikaci požadavků na zveřejňování uvedených v IAS 16 rozdělí pronajímatel každou třídu pozemků, budov a zařízení na aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, a na aktiva, která nejsou předmětem operativního leasingu. V souladu s tím musí pronajímatel zveřejnit následující údaje, které požaduje IAS 16 pro aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu (podle třídy podkladového aktiva), odděleně od aktiv držení a používaných pronajímatelem.
- 96 Pronajímatel je povinen aplikovat požadavky na zveřejňování dle IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41 na aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu.
- 97 Pronajímatel zveřejní analýzu splatnosti leasingových plateb, přičemž vykazuje nediskontované leasingové platby, které má každoročně obdržet, minimálně v každém z prvních pěti let, a po zbývajících letech pak vykazuje celkové částky.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

- 98 Pokud účetní jednotka (prodávající-nájemce) převádí aktivum na jinou účetní jednotku (kupujícího-pronajímatele) a zpětně pronajme toto aktivum od kupujícího-pronajímatele, pak prodávající-nájemce i kupující-pronajímatel zaúčtují smlouvu o převodu a leasing v souladu s odstavci 99–103.

Posouzení, zda je převod aktiva prodejem

- 99 K posouzení, zda převod aktiva účtovat jako prodej tohoto aktiva, je účetní jednotka povinna aplikovat požadavky IFRS 15 na určení, kdy je splněn závazek k plnění.

Převod aktiva je prodejem

- 100 Pokud převod aktiva prodávajícím-nájemcem splňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej aktiva:
- a) prodávající-nájemce ocení aktivum z práva k užívání vzniklé na základě zpětného leasingu v poměru k původní účetní hodnotě tohoto aktiva, která se vztahuje k právu k užívání, které si prodávající-

nájemce ponechal. Prodávající-nájemce tudíž uzná pouze částku jakýchkoli zisků nebo ztrát, které se vztahují k právům převedeným na kupujícího-pronajímatele;

- b) kupující-pronajímatel zaúčtuje nákup aktiva v souladu s příslušnými standardy a na leasing použije požadavky týkající se účtování pronajímatelů v tomto standardu.

101 Pokud se reálná hodnota protihodnoty za prodej aktiva nerovná reálné hodnotě tohoto aktiva nebo pokud platby za leasing nejsou v tržních sazbách, provede účetní jednotka následující úpravy s cílem ocenit tržby z prodeje reálnou hodnotou:

- a) jakékoliv podmínky pod tržní úrovní se účtují jako předčasné splacení leasingové platby a
- b) jakékoliv podmínky nad tržní úrovní se účtují jako další financování poskytnuté kupujícím-pronajímatelem prodávajícímu-nájemci.

102 Účetní jednotka ocení jakoukoli potenciální úpravu, kterou požaduje odstavec 101, na základě té z následujících hodnot, kterou lze snadněji určit:

- a) rozdíl mezi reálnou hodnotou protihodnoty za prodej a reálnou hodnotou daného aktiva nebo
- b) rozdíl mezi současnou hodnotou smluvních plateb za leasing a současnou hodnotou plateb za leasing v tržních sazbách.

Převod aktiva není prodejem

103 Pokud převod aktiva prodávajícím-nájemcem nesplňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej aktiva:

- a) prodávající-nájemce musí nadále uznávat převedené aktivum a musí uznat finanční závazek rovnající se tržbám z prodeje. Tento finanční závazek musí zaúčtovat v souladu s IFRS 9;
- b) kupující-pronajímatel neuzná převedené aktivum a uzná finanční aktivum rovnající se tržbám z prodeje. Toto finanční aktivum musí zaúčtovat v souladu s IFRS 9.

DOČASNÉ VÝJIMKY VYPLÝVAJÍCÍ Z REFORMY REFERENČNÍCH ÚROKOVÝCH SAZEB

104 Nájemce použije odstavce 105–106 na veškeré modifikace leasingu, které mění bázi pro určení budoucích leasingových plateb v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb (viz odstavce 5.4.6 a 5.4.8 standardu IFRS 9). Tyto odstavce se vztahují pouze na takovéto modifikace leasingu. Pro tento účel pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ odkazuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, jak je popsána v odstavci 6.8.2 standardu IFRS 9.

105 Nájemce použije pro zaúčtování modifikace leasingu, kterou požaduje reforma referenčních úrokových sazeb, jako praktické zjednodušení odstavec 42. Toto praktické zjednodušení se vztahuje pouze na takové modifikace. Pro tento účel požaduje reforma referenčních úrokových sazeb modifikaci leasingu tehdy a pouze tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek:

- a) modifikace je nezbytná jakožto přímý důsledek reformy referenčních úrokových sazeb a
- b) nová báze pro určení leasingových plateb je ekonomicky rovnocenná s předchozí bází (tj. bází bezprostředně předcházející změně).

106 Pokud jsou kromě modifikací leasingu, které požaduje reforma referenčních úrokových sazeb, provedeny další modifikace leasingu, použije nájemce příslušné požadavky tohoto standardu, aby vykázal veškeré modifikace leasingu uskutečněné ve stejné době, včetně těch požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

den zahájení leasingu (den zahájení)	Den, kdy pronajímatel dá nájemci podkladové aktivum k dispozici pro používání.
ekonomická životnost	Buď období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli, nebo očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které je možno z daného aktiva jedním nebo více uživateli získat.
datum účinnosti modifikace	Den, kdy obě smluvní strany odsouhlasí modifikaci leasingu .
reálná hodnota	Pro účely uplatňování účetních požadavků pronajímatele v tomto standardu se reálnou hodnotou rozumí částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.
finanční leasing	Leasing , který převádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva .
pevné platby	Platby poskytnuté nájemcem pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu s výjimkou variabilních leasingových plateb .
hrubá investice do leasingu	Souhrn: a) leasingových plateb, které obdrží pronajímatel z finančního leasingu; b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.
den počátku leasingu (den počátku)	Buď datum uzavření leasingové smlouvy , nebo datum vázanosti smluvních stran základními podmínkami leasingu, nastane-li dříve.
počáteční přímé náklady	Přírůstkové náklady na nabytí leasingu , které by nevznikly, pokud by leasing nebyl získán, s výjimkou takových nákladů, které jsou v souvislosti s finančním leasingem vynaloženy pronajímateli , který je výrobcem nebo obchodníkem.
implicitní úroková míra leasingu	Úroková míra, při které se současná hodnota a) leasingových plateb a b) nezaručené zbytkové hodnoty rovná souhrnu i) reálné hodnoty podkladového aktiva a ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.
leasing	Smlouva nebo část smlouvy, která poskytuje právo k užívání aktiva (podkladového aktiva) po určité době výměnou za protihodnotu.
leasingové pobídky	Platby pronajímatele nájemci spojené s leasingem , nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem.
modifikace leasingu	Změna rozsahu leasingu nebo protihodnoty za leasing, které nebyly součástí původních podmínek leasingu (například přidání nebo ukončení práva k užívání jednoho nebo více podkladových aktiv nebo prodloužení či zkrácení smluvní doby trvání leasingu).

leasingové platby	Platby nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které zahrnují: a) pevné platby (včetně v podstatě pevných plateb) snížené o případné leasingové pobídky; b) variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě; c) realizační cenu opce na nákup v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní, a d) platby sankcí za ukončení leasingu v případě, že doba trvání leasingu odpovídá tomu, že nájemce uplatní opci na ukončení leasingu. V případě nájemce zahrnují leasingové platby rovněž částky, které bude nájemce dle očekávání povinen uhradit na základě záruk zbytkové hodnoty. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám smlouvy, pokud se nájemce nerozhodne spojit neleasingové složky se složkou leasingovou a zaúčtovat je jako jedinou leasingovou složku. V případě pronajímatele zahrnují leasingové platby také veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana, která není spřízněná s pronajímatelem a je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám.
doba trvání leasingu	Nevypověditelná doba, po kterou má nájemce právo k užívání podkladového aktiva, společně s oběma následujícími obdobími: a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní, a b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci neuplatní.
nájemce	Účetní jednotka, která získá právo k užívání podkladového aktiva po určitou dobu výměnou za protihodnotu.
přírůstková výpůjční úroková míra nájemce	Taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil v případě, že by si na obdobně dlouhé období a s obdobným zajištěním vypůjčil finanční prostředky nezbytné pro získání aktiva obdobné hodnoty jako aktivum z práva k užívání v obdobném ekonomickém prostředí.
pronajímatel	Účetní jednotka, která poskytuje právo k užívání podkladového aktiva po určitou dobu výměnou za protihodnotu.
čistá investice do leasingu	Hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu .
operativní leasing	Leasing , který nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva .
nepovinné leasingové platby	Platby, které má uhradit nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během období, na která se vztahuje opce na prodloužení či ukončení leasingu , která nejsou zahrnuta do doby trvání leasingu .

doba užívání	Celková doba, kdy je aktivum využíváno k plnění smlouvy se zákazníkem (včetně všech období, která nenásledují bezprostředně po sobě).
záruka zbytkové hodnoty	Záruka poskytnutá pronajímateli stranou nespřízněnou s pronajímatelem, že hodnota (nebo část hodnoty) podkladového aktiva na konci leasingu bude minimálně ve výši určité částky.
aktivum z práva k užívání	Aktivum, které představuje právo nájemce k užívání podkladového aktiva po dobu trvání leasingu .
krátkodobý leasing	Leasing , u něhož doba trvání leasingu ke dni zahájení činí 12 měsíců nebo méně. Leasing, který obsahuje opci na nákup, není krátkodobým leasingem.
subleasing	Transakce, při které nájemce („zprostředkující pronajímatel“) dále pronajme podkladové aktivum třetí straně, přičemž leasing („hlavní leasing“) mezi hlavním pronajímatelem a nájemcem zůstává i nadále v platnosti.
podkladové aktivum	Aktivum, které je předmětem leasingu a pro něj pronajímatel poskytl nájemci právo k užívání.
nerealizovaný finanční výnos	Rozdíl mezi: a) hrubou investicí do leasingu a b) čistou investicí do leasingu.
nezaručená zbytková hodnota	Ta část zbytkové hodnoty podkladového aktiva , jejíž realizace není zaručena pronajímatelem nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.
variabilní leasingové platby	Část plateb poskytnutých nájemcem pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu , která se mění v důsledku změn skutečností nebo okolností nastalých po dni zahájení , s výjimkou změn, které jsou důsledkem plynutí času.
Termíny definované v jiných standardech a používané v tomto standardu ve stejném významu	
smlouva	Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.
doba použitelnosti	Období, během kterého se očekává, že aktivum bude účetní jednotce k dispozici pro používání, nebo množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu. Popisuje použití odstavců 1–103 a má stejnou závaznost jako ostatní části tohoto standardu.

Aplikace portfolia

- B1 Tento standard specifikuje účtování o individuálních leasingových vztazích. Účetní jednotka však může jako praktické zjednodušení použít tento standard na portfolio leasingů s podobnými charakteristikami, pokud rozumně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, významně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na samostatné leasingy v rámci tohoto portfolia. Při účtování o portfoliu musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolia.

Kombinace smluv

- B2 Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka spojit dvě nebo více smluv uzavřených současně nebo téměř současně se stejnou protistranou (nebo spřízněnými stranami této protistrany) a účtovat tyto smlouvy jako jedinou smlouvu, je-li splněno jedno nebo více následujících kritérií:
- a) smlouvy jsou sjednávány jako balíček s celkovým obchodním cílem, který nelze pochopit, aniž by byly smlouvy posouzeny společně;
 - b) částka protihodnoty, která má být vyplacena v rámci jedné smlouvy, je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy, nebo
 - c) práva k užívání podkladových aktiv, převedená ve smlouvách (nebo některá práva k užívání podkladových aktiv, převedená v těchto jednotlivých smlouvách) tvoří jedinou leasingovou složku, jak je uvedeno v odstavci B32.

Výjimka z uznání: leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (odstavce 5–8)

- B3 S výjimkou případů uvedených v odstavci B7 tento standard umožňuje nájemci použít odstavec 6 na zaúčtování leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu. Nájemce stanoví hodnotu podkladového aktiva na základě hodnoty tohoto aktiva, když je nové, bez ohledu na stáří pronajímaného aktiva.
- B4 Posouzení, zda má podkladové aktivum nízkou hodnotu, se provádí na absolutním základě. Leasingy aktiv s nízkou hodnotou splňují podmínky pro účetní přístup v souladu s odstavcem 6 bez ohledu na to, zda jsou tyto leasingy pro nájemce významné. Na toto posouzení nemá vliv velikost ani povaha nájemce ani okolností, které u něho mohou nastat. V souladu s tím se předpokládá, že různí nájemci dospějí ke stejným závěrům ohledně toho, zda má konkrétní podkladové aktivum nízkou hodnotu.
- B5 Podkladové aktivum může mít nízkou hodnotu pouze v případě, že:
- a) nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné, a
 - b) podkladové aktivum není vysoce závislé na jiných aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.
- B6 Leasing podkladového aktiva nesplňuje podmínky pro leasing aktiva s nízkou hodnotou, pokud je povaha aktiva taková, že toto aktivum v novém stavu obvykle nemá nízkou hodnotu. Podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou nesplňují například leasingy automobilů, protože nový automobil by obvykle neměl nízkou hodnotu.
- B7 Pokud nájemce poskytne nebo předpokládá, že poskytne, subleasing aktiva, hlavní leasing nesplňuje podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou.
- B8 Podkladovými aktivy s nízkou hodnotou mohou být například tablety a osobní počítače, drobný kancelářský nábytek a telefony.

Identifikace leasingu (odstavce 9–11)

- B9 Aby účetní jednotka mohla posoudit, zda smlouva převádí právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B13–B20) po určitou dobu, musí zhodnotit, zda má zákazník v průběhu *doby užívání* obě následující práva:
- a) právo získat v podstatě veškerý ekonomický prospěch z využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B21–B23) a
 - b) právo řídit využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B24–B30).
- B10 Pokud má zákazník právo kontrolovat využívání identifikovaného aktiva pouze po část doby platnosti smlouvy, obsahuje smlouva leasing pro tuto část doby platnosti.

B11 Smlouvu o nároku na zboží nebo služby může uzavřít společné ujednání nebo může být uzavřena za společné ujednání podle definice v IFRS 11 *Společná ujednání*. V takovém případě je společné ujednání považováno v dané smlouvě za zákazníka. V souladu s tím účetní jednotka při posuzování, zda taková smlouva obsahuje leasing, posoudí, zda má toto společné ujednání právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva po celou dobu jeho užívání.

B12 Účetní jednotka posoudí, zda smlouva obsahuje leasing pro každou potenciální samostatnou leasingovou složku. Pokyny týkající se samostatných leasingových složek jsou uvedeny v odstavci B32.

Identifikované aktivum

B13 Aktivum je zpravidla identifikováno tak, že je explicitně specifikováno ve smlouvě. Aktivum však může být identifikováno i tak, že je implicitně specifikováno v době, kdy je zpřístupněno zákazníkovi k užívání.

Podstatná práva substituce

B14 I když je aktivum specifikováno, nemá zákazník právo k užívání identifikovaných aktiv v případě, že dodavatel má po celou dobu užívání podstatné právo toto aktivum nahradit. Právo dodavatele nahradit aktivum je podstatné pouze v případě, že platí obě následující podmínky:

- a) dodavatel je fakticky schopen nahradit alternativní aktiva po celou dobu užívání (například zákazník nemůže zabránit dodavateli v nahrazení aktiva a alternativní aktiva jsou dodavateli snadno dostupná nebo by je dodavatel mohl v přiměřené době získat) a
- b) dodavatel by měl z uplatnění svého práva na nahrazení daného aktiva ekonomický prospěch (tj. ekonomický prospěch spojený s nahrazením daného aktiva dle předpokladu překročí náklady spojené s nahrazením daného aktiva).

B15 V případě, že má dodavatel právo nebo povinnost nahradit aktivum pouze k nebo po určitém datu nebo okamžiku, kdy nastane určitá událost, není právo dodavatele na nahrazení podstatné, protože dodavatel není fakticky schopen nahrazovat alternativní aktiva po celou dobu užívání.

B16 Posouzení účetní jednotky ohledně toho, zda je právo dodavatele na nahrazení podstatné, je založeno na skutečnostech a okolnostech na počátku smlouvy a nezahrnuje zohlednění budoucích událostí, které nejsou na počátku smlouvy považovány za pravděpodobné. Mezi budoucí události, které by k počátku smlouvy nebyly považovány za pravděpodobné a neměly by tedy být při posuzování zohledněny, patří například:

- a) dohoda o tom, že budoucí zákazník bude za užívání aktiva platit vyšší než tržní sazbu;
- b) zavedení nové technologie, která není k počátku smlouvy podstatně rozvinutá;
- c) podstatný rozdíl mezi způsobem, jakým zákazník aktivum využívá, nebo výkonností aktiva a způsobem využívání nebo výkonností aktiva, které jsou považovány za pravděpodobné k počátku smlouvy, a
- d) podstatný rozdíl mezi tržní cenou aktiva v průběhu doby užívání a tržní cenou, která je považována za pravděpodobnou k počátku smlouvy.

B17 Pokud se aktivum nachází v prostorách zákazníka nebo jinde, bývají náklady spojené se substitucí vyšší, než když se nachází v prostorách dodavatele, a proto je pravděpodobnější, že budou vyšší než prospěch spojený s nahrazením tohoto aktiva.

B18 Právo nebo závazek dodavatele nahradit dané aktivum za účelem oprav a údržby, pokud toto aktivum řádně nefunguje, případně pokud se stane dostupným technické zdokonalení, nebrání tomu, aby zákazník měl právo k užívání určitého identifikovaného aktiva.

B19 Pokud zákazník nemůže snadno určit, zda má dodavatel podstatné právo substituce, má zákazník za to, že jakékoli právo substituce není podstatné.

Části aktiv

B20 Část kapacity aktiva je identifikovatelným aktivem, pokud je fyzicky odlišena (například patro budovy). Část kapacity nebo jiná část aktiva, která není fyzicky odlišena (například část kapacity kabelu z optických vláken), není identifikovaným aktivem, vyjma případů, kdy představuje v podstatě veškerou kapacitu daného aktiva, a tudíž poskytuje zákazníkovi právo získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání tohoto aktiva.

Právo získat ekonomické užítky z užívání

B21 Aby zákazník kontroloval užívání identifikovaného aktiva, musí mít právo získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání daného aktiva po celé období jeho užívání (například tím, že má právo na výhradní užívání tohoto aktiva v průběhu celého tohoto období). Zákazník může získat ekonomické užítky z užívání aktiva přímo nebo nepřímo mnoha způsoby, například na základě užívání, držení nebo subleasingu daného aktiva. Ekonomické užítky z užívání aktiva zahrnují jeho primární výstup a vedlejší

produkty (včetně případných peněžních toků odvozených z těchto položek) a další ekonomické užítky z užívání aktiva, které by mohly být realizovány při obchodní transakci s třetí stranou.

B22 Při posuzování práva získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání aktiva musí účetní jednotka vzít v úvahu ekonomické užítky plynoucí z užívání aktiva v rámci definovaného rozsahu práva zákazníka k užívání daného aktiva (viz odstavec B30). Například:

- a) pokud smlouva omezuje užívání motorového vozidla v průběhu doby užívání pouze na jediné konkrétní území, musí účetní jednotka vzít v úvahu pouze ekonomické užítky plynoucí z užívání tohoto motorového vozidla v rámci tohoto území, a nikoli mimo něj;
- b) pokud smlouva specifikuje, že zákazník může v průběhu doby užívání řídit motorové vozidlo pouze do určitého počtu najetých kilometrů, musí účetní jednotka vzít v úvahu ekonomické užítky plynoucí z užívání tohoto motorového vozidla pouze v rámci daného počtu najetých kilometrů, a nikoli větším.

B23 Pokud smlouva vyžaduje, aby zákazník uhradil dodavateli nebo jiné straně část peněžních toků plynoucích z užívání aktiva jako protihodnotu, budou tyto peněžní toky uhrazené jako protihodnota považovány za součást ekonomických užitek, které zákazník používáním tohoto aktiva získá. Pokud je například zákazník povinen uhradit dodavateli procento z tržeb z užívání obchodních prostor jako protihodnotu za toto užívání, nebrání tento požadavek tomu, aby měl zákazník právo získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání těchto obchodních prostor. Je tomu tak proto, že peněžní toky plynoucí z těchto tržeb jsou považovány za ekonomické užítky, které zákazník získá z užívání těchto obchodních prostor, a jejichž část následně uhradí dodavateli jako protihodnotu za právo k užívání těchto prostor.

Právo řídit užívání

B24 Zákazník má právo řídit užívání identifikovaného aktiva po celou dobu užívání pouze tehdy, pokud platí buď to, že:

- a) zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, po celou dobu užívání (viz odstavce B25–B30);
- b) příslušná rozhodnutí, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, jsou stanovena předem a:
 - i) zákazník má právo provozovat toto aktivum (nebo dávat pokyny jiným k provozování tohoto aktiva způsobem, který určí) po celou dobu užívání, aniž by dodavatel měl právo tyto instrukce pro provozování měnit;
 - ii) zákazník aktivum (nebo konkrétní aspekty tohoto aktiva) navrhl způsobem, který předem určuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání.

Jak a pro jaký účel je aktivum užíváno

B25 Zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, jestliže může v oblasti působnosti svého práva k užívání definovaného ve smlouvě změnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno v průběhu doby užívání. Při posuzování této skutečnosti účetní jednotka zohlední rozhodovací práva, která jsou nejvíce relevantní pro změnu toho, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno v průběhu doby užívání. Rozhodovací práva jsou relevantní, pokud ovlivňují ekonomické užítky, které budou z užívání získány. Rozhodovací práva, která jsou nejvíce relevantní, se pravděpodobně budou u různých smluv lišit v závislosti na povaze aktiv a na smluvních podmínkách.

B26 Mezi rozhodovací práva, která v závislosti na okolnostech poskytují právo v rámci definované oblasti působnosti práva zákazníka k užívání měnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, patří například:

- a) práva na změnu typu výstupu vytvářeného daným aktivem (například rozhodnout, zda použít nákladní kontejner pro přepravu zboží nebo pro skladování, nebo rozhodnout o skladbě výrobků prodávaných v obchodním prostoru);
- b) práva na změnu doby, kdy je výstup vytvářen (například rozhodnout, kdy bude využívána část strojního zařízení nebo elektrárna);
- c) práva na změnu místa, kde je výstup vytvářen (například rozhodnout o místě určení kamionu nebo lodi nebo rozhodnout, kde bude použita součást zařízení);
- d) práva na změnu toho, zda bude výstup vytvořen, a na změnu objemu tohoto výstupu (například rozhodnout, zda v elektrárně vyrábět energii, a o množství energie, které bude v této elektrárně vyráběno).

B27 Mezi rozhodovací práva, která neposkytují právo měnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, patří například práva omezená na provozování či údržbu daného aktiva. Tato práva může mít zákazník nebo dodavatel. Ačkoli taková práva, jako jsou práva na provozování nebo údržbu aktiva, jsou často zásadní z hlediska efektivního využívání tohoto aktiva, nejedná se o práva určovat, jak a za jakým účelem je aktivum užíváno, a jsou často závislá na rozhodnutích o tom, jak a za jakým účelem je aktivum užíváno. Práva provozovat aktivum však mohou zákazníkovi poskytovat právo řídit užívání tohoto aktiva, pokud

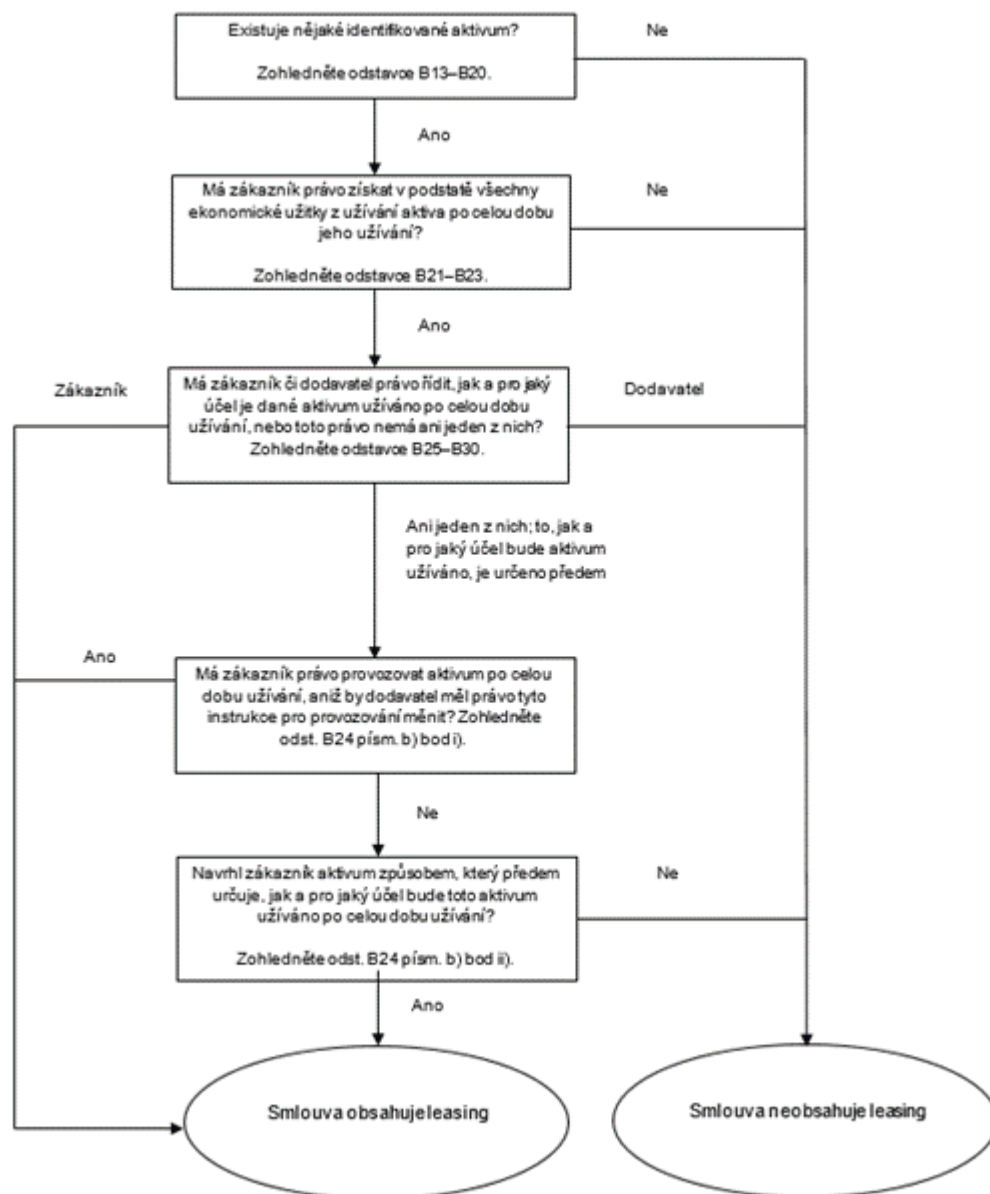
jsou příslušná rozhodnutí o tom, jak a za jakým účelem je dané aktivum užíváno, určena předem (viz odst. B24 písm. b) bod i)).

Rozhodnutí stanovená v průběhu doby užívání a před ní

- B28 Příslušná rozhodnutí o tom, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, mohou být určena předem celou řadou způsobů. Relevantní rozhodnutí mohou být například určena předem na základě návrhu aktiva nebo smluvních omezení užívání daného aktiva.
- B29 Při posuzování, zda má zákazník právo řídit užívání aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu pouze práva rozhodovat o užívání aktiva během doby užívání, vyjma případů, kdy zákazník toto aktivum (nebo konkrétní aspekty tohoto aktiva) navrhl tak, jak je uvedeno v odst. B24 písm. b) bodě ii). V důsledku toho platí, že pokud nejsou splněny podmínky stanovené v odst. B24 písm. b) bodě ii), nebere účetní jednotka v úvahu rozhodnutí, která jsou určena předem před započítáním doby užívání. Pokud je například zákazník schopen specifikovat pouze výstup aktiva před započítáním doby užívání, nemá zákazník právo řídit užívání tohoto aktiva. Schopnost specifikovat výstup ve smlouvě před započítáním doby užívání bez jakýchkoli dalších rozhodovacích práv vztahujících se k užívání tohoto aktiva dává zákazníkovi stejná práva jako jakémukoli zákazníkovi, který zboží nebo služby kupuje.

Ochranná práva

- B30 Smlouva může zahrnovat podmínky navržené tak, aby chránily nárok dodavatele na dané aktivu nebo na jiná aktiva, chránily jeho zaměstnance nebo zajistily, že dodavatel bude dodržovat právní předpisy. Jako příklady ochranných práv uvádíme tyto: smlouva může například i) stanovit maximální rozsah užívání aktiva nebo omezit to, kde nebo kdy může zákazník aktivum užívat, ii) vyžadovat, aby zákazník dodržoval určité provozní postupy, nebo iii) vyžadovat, aby zákazník informoval dodavatele o změnách způsobu, jakým bude aktivum užíváno. Ochranná práva obvykle definují rozsah zákaznickova práva k užívání, ale sama o sobě nebrání zákazníkovi právo užívání aktiva řídit.
- B31 Při posuzování, zda má smlouva charakter leasingu nebo leasing obsahuje, může účetním jednotkám pomoci následující schéma:



Oddělování složek smlouvy (odstavce 12–17)

- B32 Právo k užívání podkladového aktiva je samostatnou leasingovou složkou, pokud platí obě následující podmínky:
- nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné. Snadno dostupnými zdroji jsou zboží nebo služby, které jsou předmětem samostatného prodeje nebo leasingu (prováděného pronajímatelem nebo jinými dodavateli), nebo zdroje, které nájemce již získal (od pronajímatele nebo na základě jiných transakcí nebo událostí), a
 - podkladové aktivum není vysoce závislé na jiném podkladovém aktivu ve smlouvě ani s ním není do značné míry vzájemně spojeno. Například skutečnost, že nájemce by mohl rozhodnout, že neprovede leasing podkladového aktiva, aniž by to podstatně ovlivnilo jeho práva k užívání jiných podkladových aktiv ve smlouvě, by mohla znamenat, že dané podkladové aktivum není vysoce závislé na těchto jiných podkladových aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.
- B33 Smlouva může zahrnovat částku splatnou nájemcem za činnosti a náklady, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce. Pronajímatel například může do celkové splatné částky zahrnout poplatek za administrativní úkony nebo jiné náklady, které mu vzniknou v souvislosti s leasingem, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce. Takové splatné částky nevedou ke vzniku samostatné složky smlouvy,

ale jsou považovány za součást celkové protihodnoty, která je přiřazena k samostatně identifikovaným složkám smlouvy.

Doba trvání leasingu (odstavce 18–21)

- B34 Při určování doby trvání leasingu a posuzování délky nevypověditelné doby leasingu je účetní jednotka povinna použít definici smlouvy a určit období, po které je tato smlouva vymahatelná. Leasing již není vymahatelný v případě, že jak nájemce, tak pronajímatel mají právo leasing ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s nepodstatnou sankcí.
- B35 Pokud má právo na ukončení leasingu pouze nájemce, je toto právo považováno za opci na ukončení leasingu, která je dostupná nájemci a kterou účetní jednotka zohledňuje při určování doby trvání leasingu. Pokud má právo na ukončení leasingu pouze pronajímatel, zahrnuje nevypověditelná doba leasingu období, na které se vztahuje opce na ukončení leasingu.
- B36 Doba trvání leasingu začíná dnem zahájení a zahrnuje veškerá období osvobozená od placení nájemného, které pronajímatel nájemci poskytne.
- B37 Ke dni zahájení účetní jednotka posoudí, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo na koupi podkladového aktiva, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu. Účetní jednotka zohlední všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby danou opci využil či nevyužil, včetně veškerých očekávaných změn skutečností a okolností ode dne zahájení až do data využití opce. Příklady faktorů, jež se mají brát v úvahu, zahrnují mimo jiné:
- a) smluvní podmínky pro nepovinná období v porovnání s tržními sazbami, například:
 - i) částku plateb za leasing v jakémkoli nepovinném období;
 - ii) částku veškerých variabilních plateb leasingu nebo jiných podmíněných plateb, například plateb vyplývajících ze sankcí za ukončení a ze záruk zbytkové hodnoty, a
 - iii) podmínky jakýchkoli opcí, které je možné využít po uplynutí počátečních nepovinných období (například opce na nákup, kterou je možné využít na konci období prodloužení za sazbu, která je v současné době nižší než tržní sazby);
 - b) podstatná zdokonalení předmětu nájmu, která byla provedena (nebo u nichž se očekává, že budou provedena) v průběhu doby platnosti smlouvy a u nichž se očekává, že budou mít podstatný ekonomický užitek pro nájemce v době, kdy bude možné opci na prodloužení nebo ukončení leasingu nebo na nákup podkladového aktiva využít;
 - c) náklady týkající se ukončení leasingu, například náklady na vyjednávání, náklady na přemístění, náklady na identifikaci dalšího podkladového aktiva vhodného pro potřeby nájemce, náklady na integraci nového aktiva do činnosti nájemce, případně sankce za ukončení a obdobné náklady včetně nákladů spojených s navrácením podkladového aktiva ve stavu uvedeném ve smlouvě nebo na místo uvedené ve smlouvě;
 - d) význam tohoto podkladového aktiva pro činnosti nájemce, přičemž se zohlední například to, zda je dané podkladové aktivum aktivem specializovaným, poloha podkladového aktiva a dostupnost vhodných alternativ;
 - e) podmínky spojené s využitím opce (tj. když opci lze využít pouze tehdy, je-li splněna jedna nebo více podmínek) a pravděpodobnost, že tyto podmínky nastanou.
- B38 Opce na prodloužení nebo ukončení leasingu může být spojena s jednou nebo více smluvními podmínkami (například se zárukou zbytkové hodnoty) tak, že nájemce zaručí pronajímateli minimální nebo fixní peněžní návratnost, která je v podstatě stejná bez ohledu na to, zda došlo k využití této opce. V takových případech a bez ohledu na pokyny pro v podstatě pevné platby uvedené v odstavci B42 účetní jednotka předpokládá, že nájemce si je dostatečně jist, že využije opci na prodloužení leasingu, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu.
- B39 Čím kratší je nevypověditelná doba leasingu, tím pravděpodobnější je, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo že nevyužije opci na ukončení leasingu. Je tomu tak proto, že je pravděpodobné, že náklady spojené se získáním náhradního aktiva budou tím vyšší, čím kratší bude nevypověditelná doba.
- B40 Z dřívější praxe nájemce týkající se období, po které obvykle užíval určité typy aktiv (ať už pronajaté, nebo vlastněné), a z jeho ekonomických důvodů pro takové jednání mohou vyplývat informace, které jsou užitečné při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci využije, nebo nevyužije. Pokud například nájemce obvykle užívá určité typy aktiv po určité období nebo pokud je běžnou praxí nájemce, že často využívá opce na leasingy určitých typů podkladových aktiv, zohlední nájemce ekonomické důvody této minulé praxe při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že využije opci na leasingy těchto aktiv.
- B41 Odstavec 20 stanoví, že nájemce po dni zahájení přehodnotí dobu trvání leasingu, pokud dojde k podstatné události nebo k podstatné změně okolností, která je pod kontrolou nájemce a která ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, kterou původně nezahrnul do určení doby trvání

leasingu, nebo že nevyužije opci, kterou původně zahrnul do určení doby trvání leasingu. Příklady podstatných událostí nebo změn okolností zahrnují:

- a) podstatná zdokonalení předmětu nájmu, která nebyla ke dni zahájení předpokládána a u nichž se očekává, že budou mít podstatný ekonomický užitek pro nájemce v době, kdy bude možné opci na prodloužení nebo ukončení leasingu nebo na nákup podkladového aktiva využít;
- b) podstatnou modifikaci nebo přizpůsobení podkladového aktiva, které nebyly ke dni zahájení předpokládány;
- c) počátek subleasingu podkladového aktiva pro období, které přesahuje konec předem stanovené doby trvání leasingu;
- d) podnikatelské rozhodnutí nájemce, které se přímo vztahuje k využití nebo nevyužití opce (například rozhodnutí prodloužit leasing doplňkového aktiva, pozbytí náhradní aktivum nebo podnikatelskou jednotku, v jejímž rámci je aktivum z práva k užívání využíváno).

V podstatě pevné leasingové platby (odst. 27 písm. a), odst. 36 písm. c) a odst. 70 písm. a))

B42 Leasingové platby zahrnují veškeré v podstatě pevné leasingové platby. V podstatě pevné leasingové platby jsou platby, které mohou být variabilní co do formy, ale ve své podstatě jsou nevyhnutelné. V podstatě pevné leasingové platby existují například tehdy, pokud:

- a) jsou platby strukturovány jako variabilní leasingové platby, ale v jejich rámci neexistuje žádná skutečná variabilita. Tyto platby obsahují variabilní ustanovení, která nemají skutečnou ekonomickou podstatu. Tyto typy plateb zahrnují například:
 - i) platby, které musí být provedeny pouze v případě, že je aktivum prokazatelně schopno provozu v průběhu leasingu, nebo pouze pokud nastane okolnost, která nemůže nastat, nebo
 - ii) platby, které jsou původně strukturovány jako variabilní leasingové platby spojené s užíváním podkladového aktiva, ale jejichž proměnlivost bude v určitém okamžiku po dni zahájení vyřešena tak, že se tyto platby stanou po zbytek doby trvání leasingu platbami pevnými. Tyto platby se stávají v podstatě pevnými platbami po vyřešení variability;
- b) existuje více souborů plateb, které by nájemce mohl provést, ale pouze jeden z těchto souborů plateb je reálný. V takovém případě musí účetní jednotka považovat za leasingové platby tento reálný soubor plateb;
- c) existuje více reálných souborů plateb, které by nájemce mohl provést, ale musí provést nejméně jeden z těchto souborů plateb. V takovém případě musí účetní jednotka považovat za leasingové platby ten soubor plateb, který v souhrnu tvoří nejnižší částku (na diskontovaném základě).

Angažovanost nájemce ve vztahu k podkladovému aktivu přede dnem zahájení

Náklady nájemce týkající se zhotovení nebo návrhu podkladového aktiva

B43 Účetní jednotka může sjednat leasing dříve, než je podkladové aktivum nájemci k dispozici k užívání. U některých leasingů může nastat nutnost, aby bylo podkladové aktivum zhotoveno nebo nově navrženo pro použití nájemcem. V závislosti na podmínkách smlouvy mohou být na nájemci požadovány platby týkající se zhotovení nebo návrhu tohoto aktiva.

B44 Pokud nájemci vzniknou náklady týkající se zhotovení nebo návrhu podkladového aktiva, pak nájemce tyto náklady zaúčtuje podle jiných příslušných standardů, jako například IAS 16. Náklady týkající se zhotovení nebo návrhu podkladového aktiva nezahrnují platby provedené nájemcem za právo k užívání podkladového aktiva. Platby za právo k užívání podkladového aktiva jsou platbami za leasing bez ohledu na načasování těchto plateb.

Vlastnické právo k podkladovému aktivu

B45 Nájemce může získat vlastnické právo k podkladovému aktivu dříve, než je toto vlastnické právo převedeno na pronajímatele a aktivum je pronajato nájemci. Získání vlastnického práva samo o sobě neurčuje způsob zaúčtování této transakce.

B46 Pokud nájemce kontroluje podkladové aktivum (nebo nad ním získá kontrolu) před převodem tohoto aktiva na pronajímatele, je tato transakce operací prodeje a zpětného leasingu, která se zaúčtuje v souladu s odstavci 98–103.

B47 Pokud však nájemce nezíská kontrolu nad podkladovým aktivem před převodem tohoto aktiva na pronajímatele, není tato transakce operací prodeje a zpětného leasingu. Může jít například o případ, kdy výrobce, pronajímatel a nájemce sjednají transakci, při níž pronajímatel koupí od výrobce aktivum, které následně pronajme nájemci. Nájemce může získat vlastnické právo k tomuto podkladovému aktivu před přechodem vlastnického práva na pronajímatele. V takovém případě platí, že pokud nájemce získá vlastnické právo k podkladovému aktivu, ale nezíská kontrolu nad tímto aktivem před jeho převodem na pronajímatele, nezaúčtuje se tato transakce jako operace prodeje a zpětného leasingu, ale jako leasing.

Údaje zveřejňované nájemci (odstavec 59)

- B48 Při určování toho, zda jsou ke splnění cíle zveřejňování uvedené v odstavci 51 nezbytné další informace o leasingových činnostech, musí nájemce posoudit:
- a) zda jsou tyto informace relevantní pro uživatele účetní závěrky. Nájemce poskytne další informace uvedené v odstavci 59 pouze v případě, že se očekává, že tyto informace budou relevantní pro uživatele účetní závěrky. V této souvislosti je to pravděpodobné například v případě, že to pomůže těmto uživatelům porozumět:
 - i) flexibilitě, kterou leasingy umožňují. Leasingy mohou umožňovat flexibilitu například tehdy, pokud nájemce může snížit své riziko využitím opcí na ukončení nebo obnovením leasingů za příznivých podmínek;
 - ii) omezením, které leasingy stanoví. Leasingy mohou stanovit omezení například tak, že vyžadují, aby nájemce dodržoval určité finanční ukazatele;
 - iii) citlivosti vykázaných informací na klíčové proměnné. Vykázané informace mohou být citlivé například na budoucí variabilní leasingové platby;
 - iv) vystavení jiným rizikům vznikajícím na základě leasingů;
 - v) odchylkám od postupů v daném oboru. Tyto odchylky mohou zahrnovat například neobvyklé nebo jedinečné podmínky leasingu, které ovlivňují leasingové portfolio nájemce;
 - b) zda jsou tyto informace zjevné z informací buď vykázaných v primární účetní závěrce, nebo zveřejněných v komentáři. Není nutné, aby nájemce znovu uváděl informace, které jsou již vykázaný na jiném místě účetní závěrky.
- B49 Další informace týkající se variabilních leasingových plateb, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro užití variabilních leasingových plateb a prevalenci těchto plateb;
 - b) relativní výši variabilních leasingových plateb v poměru k pevným platbám;
 - c) klíčové proměnné, na kterých jsou variabilní leasingové platby závislé, a jak se očekává, že se tyto platby budou lišit v závislosti na změnách těchto klíčových proměnných;
 - d) jiné provozní a finanční dopady variabilních leasingových plateb.
- B50 Další informace týkající se opcí na prodloužení nebo opcí na ukončení, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro užití opcí na prodloužení nebo opcí na ukončení a prevalenci těchto opcí;
 - b) relativní výši *nepovinných leasingových plateb* v poměru k leasingovým platbám;
 - c) prevalenci využívání opcí, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu, a
 - d) jiné provozní a finanční dopady těchto opcí.
- B51 Další informace týkající se záruk zbytkové hodnoty, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro poskytování záruk zbytkové hodnoty a prevalenci těchto záruk;
 - b) rozsah vystavení nájemce riziku zbytkové hodnoty;
 - c) povahu podkladových aktiv, za něž jsou tyto záruky poskytovány;
 - d) jiné provozní a finanční dopady těchto záruk.
- B52 Další informace týkající se operací prodeje a zpětného leasingu, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro operace prodeje a zpětného leasingu a prevalenci těchto operací;
 - b) klíčové podmínky jednotlivých operací prodeje a zpětného leasingu;
 - c) platby, které nebyly zahrnuty v ocenění závazků z leasingu;
 - d) dopad operací prodeje a zpětného leasingu na peněžní toky v účetním období.
- Klasifikace leasingů z hlediska pronajímatele (odstavce 61–66)**
- B53 Klasifikace leasingů z hlediska pronajímatele přijatá v tomto standardu je založena na rozsahu, ve kterém tento leasing převádí rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity nebo technologické zastaralosti a kolísání návratnosti vzhledem k

mění se ekonomickým podmínkám. Užitek mohou být představovány očekáváním výnosných operací během ekonomické životnosti podkladového aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva

- B54 Leasingová smlouva může obsahovat podmínky přizpůsobení výše leasingových plateb určitým změnám, které nastanou mezi dnem počátku a dnem zahájení (například změně výše nákladů pronajímatele na podkladové aktivum nebo změně výše nákladů pronajímatele na financování leasingu). V takovém případě se má pro účely klasifikace leasingu za to, že k uvedeným změnám došlo ke dni počátku.
- B55 Pokud leasing obsahuje složky pozemků i budov, posoudí pronajímatel v souladu s odstavci 62–66 a B53–B54 klasifikaci každé složky jako finančního nebo operativního leasingu samostatně. Při určování, zda se v případě složky pozemků jedná o operativní leasing, nebo o finanční leasing, hraje důležitou roli skutečnost, že pozemek má obvykle neomezenou ekonomickou životnost.
- B56 Kdykoli je to pro účely klasifikace a zachycení leasingu pozemků a budov nutné, rozdělí pronajímatel 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 ke dni 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.
- B57 V případě leasingu pozemků a budov, u kterého je částka připadající na složku představovanou pozemky pro leasing nevýznamná, může pronajímatel pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 62–66 a B53–B54 jako finanční leasing nebo jako operativní leasing. V takovém případě považuje pronajímatel ekonomickou životnost budov za ekonomickou životnost celého podkladového aktiva.

Klasifikace subleasingu

- B58 Při klasifikaci subleasingu klasifikuje zprostředkující pronajímatel subleasing jako finanční leasing nebo jako operativní leasing takto:
- a) pokud je hlavní leasing krátkodobým leasingem, který účetní jednotka jako nájemce účtuje v souladu s odstavcem 6, musí být tento subleasing klasifikován jako operativní leasing;
 - b) jinak musí být subleasing klasifikován odkazem na aktivum z práva k užívání vzniklé na základě hlavního leasingu, a nikoli odkazem na podkladové aktivum (například na položku pozemků, budov a zařízení, která je předmětem leasingu).

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu a má stejnou závaznost jako ostatní části tohoto standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno účetním jednotkám, které používají IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* již před nebo k datu prvotní aplikace tohoto standardu. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití tohoto standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- C1A Na základě dokumentu *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19*, vydaného v květnu 2020, byly vloženy nové odstavce 46A, 46B, 60A, C20A a C20B. Nájemce použije uvedenou změnu pro roční vykazovaná období počínající dnem 1. června 2020 nebo později. Dřívější použití je přípustné, a to i v účetních závěrkách, které nebyly k 28. květnu 2020 schváleny k vydání.
- C1B Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly doplněny odstavce 104–106 a C20C–C20D. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2021 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- C1C Dokumentem *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021*, vydaným v březnu 2021, byl změněn odstavec 46B a byly vloženy odstavce C20BA–C20BC. Nájemce použije uvedenou změnu pro roční vykazovaná období počínající dnem 1. dubna 2021 nebo později. Dřívější použití je přípustné, a to i v účetních závěrkách, které nebyly k 31. březnu 2021 schváleny k vydání.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C2 Pro účely požadavků uvedených v odstavcích C1–C19 je datem prvotní aplikace začátek ročního účetního období, ve kterém účetní jednotka použije tento standard poprvé.

Definice leasingu

- C3 Jako praktické zjednodušení nemusí účetní jednotka k datu prvotní aplikace znovu posuzovat, zda má smlouva charakter leasingu nebo leasing obsahuje. Namísto toho je účetní jednotce povoleno:
- použít tento standard na smlouvy, které byly již dříve identifikovány jako leasingy na základě IAS 17 *Leasingy* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Účetní jednotka na tyto leasingy použije přechodná ustanovení uvedená v odstavcích C5–C18;
 - nepoužít tento standard na smlouvy, které nebyly již dříve identifikovány jako smlouvy obsahující leasing na základě IAS 17 a IFRIC 4.
- C4 Pokud účetní jednotka zvolí praktické zjednodušení uvedené v odstavci C3, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít toto praktické zjednodušení na všechny své smlouvy. V důsledku toho je účetní jednotka povinna použít požadavky uvedené v odstavcích 9–11 pouze na smlouvy uzavřené (nebo změněné) k datu prvotní aplikace nebo později.

Nájemci

- C5 Nájemce použije tento standard na své leasingy buď:
- retrospektivně na každé předchozí účetní období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* nebo
 - retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu uznaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7–C13.
- C6 Nájemce musí používat volbu uvedenou v odstavci C5 konzistentně pro všechny své leasingy, ve kterých je nájemcem.
- C7 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), nesmí přepočítávat srovnávací informace. Nájemce namísto toho uzná kumulativní dopad prvotní aplikace tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné vhodné složky vlastního kapitálu) ke dni prvotní aplikace.

Leasingy dříve klasifikované jako operativní leasingy

- C8 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), pak nájemce musí:
- uznat závazek z leasingu ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasing v souladu s IAS 17. Nájemce ocení tento závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce ke dni prvotní aplikace;

- b) uznat aktivum z práva k užívání ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasing v souladu s IAS 17. Nájemce si zvolí u jednotlivých leasingů oceňování tohoto aktiva z práva k užívání buď:
 - i) jeho účetní hodnotou, jako kdyby byl tento standard používán ode dne zahájení, avšak diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce ke dni prvotní aplikace;
 - ii) částkou rovnající se závazku z leasingu, upravenou o částku veškerých zálohových nebo časově rozlišených leasingových plateb týkajících se tohoto leasingu, uznaných ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace;
- c) použít IAS 36 *Znehodnocení aktiv* na aktiva z práva k užívání ke dni prvotní aplikace, pokud nájemce nepoužije praktické zjednodušení uvedené v odst. C10 písm. b).

C9 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavci C8 platí, že u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasingy podle IAS 17 nájemce:

- a) není povinen při přechodu provádět jakékoli úpravy u leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8) a které budou účtovány v souladu s odstavcem 6. Nájemce musí tyto leasingy účtovat podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;
- b) není povinen při přechodu provádět jakékoli úpravy u leasingů dříve účtovaných jako investiční nemovitý majetek s využitím modelu oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*. Nájemce musí účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu vyplývajícím z těchto leasingů podle IAS 40 a tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;
- c) ocení aktivum z práva k užívání reálnou hodnotou ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve účtovaných jako operativní leasingy podle IAS 17, které budou ode dne prvotní aplikace účtovány jako investiční nemovitý majetek s využitím modelu oceňování reálnou hodnotou v IAS 40. Nájemce musí účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu vyplývajícím z těchto leasingů podle IAS 40 a tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;

C10 Použije-li nájemce tento standard retrospektivně v souladu s odst. C5 písm. b) na leasingy dříve klasifikované jako operativní leasingy podle IAS 17, může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení. Je povoleno, aby nájemce používal tato praktická zjednodušení pro jednotlivé leasingy:

- a) nájemce může použít jedinou diskontní sazbu pro portfolio leasingů s přiměřeně obdobnými charakteristikami (jako například leasingy s obdobnou zbývajícím dobou trvání leasingu pro obdobnou třídu podkladového aktiva a v obdobném hospodářském prostředí);
- b) nájemce se může jako na alternativu k provedení kontroly znehodnocení aktiv spolehnout na své posouzení toho, zda jsou leasingy nevýhodné podle IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, provedené bezprostředně přede dnem prvotní aplikace. Pokud nájemce zvolí toto praktické zjednodušení, je povinen upravit aktivum z práva k užívání ke dni prvotní aplikace o částku jakékoli rezervy na nevýhodné leasingy uznanou ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace;
- c) nájemce se může rozhodnout neuplatnit požadavky uvedené v odstavci C8 na leasingy, jejichž doba trvání končí do 12 měsíců ode dne prvotní aplikace. V takovém případě nájemce:
 - i) zaúčtuje tyto leasingy stejným způsobem jako krátkodobé leasingy, jak je uvedeno v odstavci 6;
 - ii) zahrne pořizovací náklady spojené s těmito leasingy do zveřejnění nákladů na krátkodobé leasingy v ročním účetním období, do kterého spadá den prvotní aplikace;
- d) nájemce může vyloučit počáteční přímé náklady z oceňování aktiva z práva k užívání ke dni prvotní aplikace;
- e) nájemce může použít zpětný pohled, například při určování doby trvání leasingu, pokud smlouva obsahuje opce na prodloužení nebo ukončení leasingu.

Leasingy dříve klasifikované jako finanční leasingy

C11 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b) na leasingy, které byly podle IAS 17 klasifikovány jako finanční leasingy, musí se účetní hodnota aktiva z práva k užívání a závazku z leasingu ke dni prvotní aplikace rovnat účetní hodnotě pronajatého aktiva a závazku z leasingu bezprostředně před tímto datem, oceněné podle IAS 17. U těchto leasingů musí nájemce účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

Zveřejnění

C12 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), musí zveřejnit informace o prvotní aplikaci, které požaduje odstavce 28 standardu IAS 8, s výjimkou informací uvedených v odst. 28 písm. f) IAS 8. Namísto informací uvedených v odst. 28 písm. f) IAS 8 musí nájemce zveřejnit:

- a) vážený průměr přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce uplatněné na závazky z leasingu uznané ve výkazu o finanční pozici ke dni prvotní aplikace a
- b) vysvětlení veškerých rozdílů mezi:
 - i) závazky z operativního leasingu zveřejněnými podle IAS 17 na konci ročního účetního období bezprostředně předcházejícího dni prvotní aplikace, diskontovanými s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry ke dni prvotní aplikace, jak je uvedeno v odst. C8 písm. a), a
 - ii) závazky z leasingu uznanými ve výkazu o finanční pozici ke dni prvotní aplikace.

C13 Pokud nájemce využívá jedno nebo více praktických zjednodušení uvedených v odstavci C10, musí tuto skutečnost zveřejnit.

Pronajímatelé

C14 S výjimkou případů uvedených v odstavci C15 není pronajímatel povinen provádět při přechodu žádné úpravy leasingů, u nichž je pronajímatelem, a musí o těchto leasingových vztazích účtovat podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

C15 Zprostředkující pronajímatel musí:

- a) přehodnotit subleasingy, které byly klasifikovány jako operativní leasingy podle IAS 17 a ke dni prvotní aplikace trvají, s cílem u každého subleasingu určit, zda by měl být podle tohoto standardu klasifikován jako operativní nebo finanční leasing. Zprostředkující pronajímatel provede toto hodnocení ke dni prvotní aplikace na základě zbývajících smluvních doby a podmínek hlavního leasingu a subleasingu k tomuto datu;
- b) u subleasingů, které byly podle IAS 17 klasifikovány jako operativní leasingy, ale podle tohoto standardu jsou klasifikovány jako finanční leasingy, zaúčtovat takové subleasingy jako nové finanční leasingy uzavřené ke dni prvotní aplikace.

Operace prodeje a zpětného leasingu přede dnem prvotní aplikace

C16 Účetní jednotka nepřehodnocuje operace prodeje a zpětného leasingu uzavřené přede dnem prvotní aplikace s cílem určit, zda převod podkladového aktiva splňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej.

C17 Pokud byla operace prodeje a zpětného leasingu podle IAS 17 zaúčtována jako prodej a finanční leasing, prodávající-nájemce musí:

- a) zaúčtovat zpětný leasing stejným způsobem, jakým účtuje jakýkoli jiný finanční leasing, který existuje ke dni prvotní aplikace, a
- b) nadále umořovat jakýkoli zisk z prodeje během doby trvání leasingu.

C18 Pokud byla operace prodeje a zpětného leasingu podle IAS 17 zaúčtována jako prodej a operativní leasing, prodávající-nájemce musí:

- a) zaúčtovat zpětný leasing stejným způsobem, jakým účtuje jakýkoli jiný operativní leasing, který existuje ke dni prvotní aplikace, a
- b) upravit aktivum z práva k užívání, jehož se zpětný leasing týká, o veškeré odložené zisky nebo ztráty, které se vztahují k netržním podmínkám uznaným ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace.

Částky původně uznané ve vztahu k podnikovým kombinacím

C19 Pokud nájemce původně uznal aktivum nebo závazek podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* vztahující se k příznivým nebo nepříznivým podmínkám operativního leasingu pořízeného v rámci podnikové kombinace, nájemce ke dni prvotní aplikace dané aktivum nebo závazek vyjme a upraví účetní hodnotu aktiva z práva k užívání o odpovídající částku.

Odkazy na IFRS 9

C20 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak dosud nepoužívá IFRS 9 *Finanční nástroje*, považuje se každý odkaz v tomto standardu na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

Úlevy na nájemném pro nájemce v souvislosti s pandemií COVID-19

C20A Nájemce uplatní *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19* (viz odstavec C1A) retroaktivně, přičemž kumulativní účinek prvotní aplikace této změny uzná jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo v příslušných případech jiné složky vlastního kapitálu) na začátku ročního vykazovaného období, v němž nájemce poprvé změnu použije.

C20B Ve vykazovaném období, ve kterém nájemce poprvé využije *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19*, nemusí zveřejnit informace požadované v odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.

- C20BA Nájemce uplatní *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19* po 30. červnu 2021 (viz odstavec C1C) retroaktivně, přičemž kumulativní účinek prvotní aplikace této změny uzná jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo v příslušných případech jiné složky vlastního kapitálu) na začátku ročního vykazovaného období, v němž nájemce poprvé změnu použije.
- C20BB Ve vykazovaném období, ve kterém nájemce poprvé použije *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021*, nemusí zveřejnit informace požadované v odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.
- C20BC V souladu s aplikací odstavce 2 tohoto standardu použije nájemce praktické zjednodušení podle odstavce 46A na způsobilé smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností konzistentním způsobem, bez ohledu na to, zda se smlouva stala způsobilou pro praktické zjednodušení v důsledku toho, že nájemce používá *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19* (viz odstavec C1A) nebo *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021* (viz odstavec C1C).

Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2

- C20C Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8, s výhradou ustanovení odstavce C20D.
- C20D Účetní jednotka není povinna upravit údaje za minulá období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, musí uznat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ

- C21 Tímto standardem se nahrazují tyto standardy a interpretace:
- a) IAS 17 *Leasingy*;
 - b) IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*;
 - c) SIC-15 *Operativní leasing – pobídky a*
 - d) SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*.

Dodatek D

Změny jiných standardů

Tento dodatek stanoví změny jiných standardů, jež jsou důsledkem toho, že Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala tento standard. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto změny.

Účetní jednotce není povoleno použít IFRS 16 dříve, než použije IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky (viz odstavec C1).

V důsledku toho se u standardů, které byly účinné k 1. lednu 2016, změny v tomto dodatku vykazují na základě toho znění těchto standardů, které bylo účinné k 1. lednu 2016, ve znění standardu IFRS 15. Znění těchto standardů v tomto dodatku neobsahuje žádné další změny, které nebyly účinné k 1. lednu 2016.

U standardů, které nebyly účinné k 1. lednu 2016, se změny v tomto dodatku vykazují na základě znění počátečního zveřejnění tohoto standardu ve znění standardu IFRS 15. Znění těchto standardů v tomto dodatku neobsahuje žádné další změny, které nebyly účinné k 1. lednu 2016.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 17

Pojistné smlouvy

CÍL

- 1 **IFRS 17 *Pojistné smlouvy* stanoví zásady pro uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování pojistných smluv v rozsahu působnosti tohoto standardu. Cílem standardu IFRS 17 je zajistit, aby účetní jednotka poskytovala relevantní informace, které tyto smlouvy věrně zobrazují. Tyto informace poskytují uživatelům účetních závěrek základ pro posouzení dopadu, který mají pojistné smlouvy na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.**
- 2 Účetní jednotka při použití IFRS 17 přihlédne k svým hmotným právům a povinnostem, a to bez ohledu na to, zda vyplývají ze smlouvy, nebo z právních předpisů. Smlouva je dohodou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky. Vymahatelnost práv a závazků ve smlouvě je otázkou práva. Smlouvy mohou být písemné, ústní nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky. Smluvní podmínky zahrnují veškeré podmínky ve smlouvě, výslovné nebo implicitní, účetní jednotka však nepřihlíží k podmínkám, které nemají žádnou obchodní podstatu (tj. žádný zřetelný vliv na ekonomiku smlouvy). Implicitní podmínky smlouvy zahrnují podmínky, které jsou dány právními předpisy. Postupy a procesy uzavírání smluv se zákazníky se liší podle jednotlivých jurisdikcí, odvětví a účetních jednotek. Kromě toho se mohou lišit i v rámci jedné účetní jednotky (mohou například záviset na typu zákazníka nebo na povaze příslibeného zboží nebo služeb).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 3 Účetní jednotka použije IFRS 17 na:
 - a) pojistné smlouvy včetně *zajistných smluv*, které účetní jednotka vystavuje;
 - b) *zajistné smlouvy*, které účetní jednotka drží, a
 - c) *investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti*, které daná účetní jednotka vystavuje, pokud vystavuje i pojistné smlouvy.
- 4 Veškeré odkazy na pojistné smlouvy v IFRS 17 se týkají také:
 - a) držených *zajistných smluv* vyjma:
 - i) odkazů na vystavené pojistné smlouvy a
 - ii) odkazů podle odstavců 60–70A;
 - b) investičních smluv s prvky dobrovolné účasti podle odst. 3 písm. c), vyjma odkazů na pojistné smlouvy v odst. 3 písm. c) a podle odstavce 71.
- 5 Veškeré odkazy na pojistné smlouvy v IFRS 17 se týkají také smluv nabytých účetní jednotkou v rámci převodu pojistných smluv nebo podnikové kombinace, a to kromě držených *zajistných smluv*.
- 6 Dodatek A definuje pojistnou smlouvu a pokyny k definici pojistné smlouvy jsou uvedeny v odstavcích B2–B30 dodatku B.
- 7 Účetní jednotka nepoužije IFRS 17 na:
 - a) záruky vystavené výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem (v souvislosti s prodejem jeho zboží nebo služeb zákazníkovi (viz IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*);
 - 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 některé licenční poplatky, autorské honoráře, variabilní a jiné podmíněné splátky leasingu a podobné položky: viz IFRS 15, IAS 38 *Nehmotná aktiva* a IFRS 16 *Leasingy*);
 - d) záruky zbytkové hodnoty poskytnuté výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem a záruky zbytkové hodnoty poskytnuté nájemcem, jsou-li vloženy do leasingové smlouvy (viz IFRS 15 a IFRS 16);
 - e) smlouvy o finanční záruce, pokud výstavce smlouvy předem výslovně neprohlásil, že považuje takovéto smlouvy za smlouvy pojistné, a nepoužil účetní postupy vztahující se na pojistné smlouvy. Výstavce smlouvy se rozhodne používat pro takové smlouvy o finanční záruce buď IFRS 17, nebo IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*, IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* a IFRS 9 *Finanční nástroje*. Výstavce může toto rozhodnutí učinit pro každou smlouvu zvlášť, ale tuto volbu nemůže pro danou volbu následně změnit;
 - f) podmíněná úhrada hrazená nebo inkasovaná při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*);

- g) pojistné smlouvy, v nichž je účetní jednotka *pojistníkem*, nejsou-li tyto smlouvy drženy jako pojistné smlouvy (viz odst. 3 písm. b));
 - h) smlouvy o kreditních kartách nebo podobné smlouvy, které obsahují úvěrová nebo platební ujednání, a které splňují definici pojistné smlouvy, ovšem pouze tehdy, když účetní jednotka nezohledňuje posouzení *pojistného rizika* spojeného s jednotlivým zákazníkem při stanovování ceny smlouvy s tímto zákazníkem (viz IFRS 9 a další příslušné standardy IFRS). Pouze tehdy, když IFRS 9 vyžaduje, aby účetní jednotka oddělila složku pojistného krytí (viz odst. 2.1 písm. e) bod iv) IFRS 9), která je do takové smlouvy vložena, použije účetní jednotka na tuto složku IFRS 17.
- 8 Některé smlouvy splňují definici pojistné smlouvy, avšak jejich hlavním účelem je poskytování služeb za pevný poplatek. Účetní jednotka se může rozhodnout používat pro takové smlouvy, které vystavuje, IFRS 15 místo IFRS 17, a to pouze tehdy, jsou-li splněny stanovené podmínky. Účetní jednotka může toto rozhodnutí učinit pro každou smlouvu zvlášť, ale tuto volbu nemůže pro danou volbu následně změnit. Podmínky jsou následující:
- a) účetní jednotka nezohledňuje posouzení rizika spojeného s jednotlivým zákazníkem při stanovování ceny smlouvy s tímto zákazníkem;
 - b) smlouva zajišťuje zákazníkovi kompenzaci poskytováním služeb, a nikoli hotovostními platbami ve prospěch zákazníka, a
 - c) pojistné riziko přenesené smlouvou vyplývá především z využívání služeb zákazníkem, a nikoli z nejistoty ohledně výše nákladů těchto služeb.
- 8A Některé smlouvy splňují definici pojistné smlouvy, ale omezují odškodnění za *pojistné události* na částku, která je jinak požadována k uhrazení smluvně vzniklého závazku pojistníka (například úvěry s ujednáním o zániku dluhu v případě úmrtí). Účetní jednotka se rozhodne používat pro takové smlouvy, které vystavuje, buď IFRS 17, nebo IFRS 9, pokud tyto smlouvy nejsou odstavcem 7 vyloučeny z rozsahu působnosti IFRS 17. Účetní jednotka učiní tuto volbu pro každé *portfolio pojistných smluv* a tato volba je pro dané portfolio neodvolatelná.

Kombinace pojistných smluv

- 9 Soubor nebo série pojistných smluv s toutéž nebo spřízněnou protistranou mohou dosahovat celkového obchodního dopadu nebo tak mohou být koncipovány. Pro vykazání podstaty takových smluv může být zapotřebí, aby bylo se souborem nebo sérií smluv zacházeno jako s celkem. Například pokud práva či závazky v jedné smlouvě nemají žádný jiný dopad než plné zrušení práv či závazků v jiné smlouvě uzavřené současně s toutéž protistranou, je kombinovaný dopad takový, že neexistují žádná práva nebo závazky.

Oddělení složek od pojistné smlouvy (odstavce B31–B35)

- 10 Pojistná smlouva může obsahovat jednu nebo více složek, které by spadaly do rozsahu působnosti jiného standardu, pokud by byly samostatnými smlouvami. Pojistná smlouva může například obsahovat *investiční složku* nebo *složku jiných než pojistných služeb* (nebo obojí). Účetní jednotka použije k určení složek smlouvy a k účtování o nich odstavce 11–13.
- 11 Účetní jednotka:
- a) použije IFRS 9, aby určila, zda existuje vložený derivát, který je třeba oddělit, a pokud existuje, jak se má daný derivát účteně zachytit;
 - b) oddělí investiční složku od hostitelské pojistné smlouvy pouze tehdy, pokud je investiční složka odlišitelná (viz odstavce B31–B32). Účetní jednotka použije pro účtování o oddělené investiční složce IFRS 9, pokud nejde o investiční smlouvu s prvky dobrovolné účasti spadající do rozsahu působnosti IFRS 17 (viz odst. 3 písm. c)).
- 12 Následně po použití odstavce 11 k oddělení veškerých peněžních toků souvisejících s vloženými deriváty a odlišitelnými investičními složkami oddělí účetní jednotka od hostitelské pojistné smlouvy jakýkoli příslib převést pojistníkovi odlišitelné zboží nebo jiné než pojistné služby, a to za použití odstavce 7 standardu IFRS 15. Účetní jednotka musí takové přísliby zaúčtovat v souladu s IFRS 15. Při použití odstavce 7 standardu IFRS 15 k oddělení příslibu použije účetní jednotka odstavce B33–B35 standardu IFRS 17 a při prvotním uznání:
- a) použije IFRS 15 k přiřazení přichozích peněžních toků na pojistnou složku a na veškeré přísliby poskytnout odlišitelné zboží nebo jiné než pojistné služby a
 - b) přiřadí odchozí peněžní toky na pojistnou složku a na veškeré příslibné odlišitelné zboží nebo jiné než pojistné služby, o nichž se účtuje za použití IFRS 15, tak aby:
 - i) odchozí peněžní toky, které přímo souvisejí s danou složkou, byly této složce přiřazeny a
 - ii) veškeré zbývající odchozí peněžní toky byly přiřazeny systematicky a racionálně při zohlednění odchozích peněžních toků, jejichž vznik by účetní jednotka předpokládala, pokud by daná složka byla samostatnou smlouvou.

- 13 Následně po použití odstavců 11–12 použije účetní jednotka IFRS 17 na všechny zbývající složky hostitelské pojistné smlouvy. Dále v tomto standardu se všechny odkazy na vložené deriváty v IFRS 17 týkají derivátů, které nejsou odděleny od hostitelské pojistné smlouvy, a všechny odkazy na investiční složky se týkají investičních složek, které nejsou odděleny od hostitelské pojistné smlouvy (kromě odkazů v odstavcích B31–B32).

ÚROVEŇ AGREGACE POJISTNÝCH SMLUV

- 14 Účetní jednotka určí portfolia pojistných smluv. Portfolio obsahuje pojistné smlouvy, které podléhají podobným rizikům a jsou řízeny společně. Očekává se, že smlouvy v rámci určitého druhu produktů budou mít podobná rizika, a tudíž se předpokládá, že tyto smlouvy budou v témže portfoliu, jsou-li řízeny společně. U smluv týkajících se odlišných druhů produktů (například pevné annuity s jednorázovým pojistným oproti životnímu pojištění s běžnou dobou platnosti) se neočekává, že by měly podobná rizika, a tudíž se očekává jejich zařazení do různých portfolií.
- 15 Na vystavené pojistné smlouvy se použijí odstavce 16–24. Požadavky na úroveň agregace drženíh pojistných smluv jsou stanoveny v odstavci 61.
- 16 Účetní jednotka rozdělí portfolio vystavených pojistných smluv alespoň na:
- a) skupinu smluv, které jsou při prvotním uznání nevýhodné, pokud takové existují;
 - b) skupinu smluv, u nichž není při prvotním uznání zjištěna podstatná pravděpodobnost, že by se následně staly nevýhodnými, pokud takové existují, a
 - c) skupinu zbývajících smluv v portfoliu, pokud takové existují.
- 17 Má-li účetní jednotka přiměřené a doložitelné informace, aby mohla dojít k závěru, že určitý soubor smluv bude podle odstavce 16 celý zařazen v téže skupině, může daný soubor smluv ocenit společně, aby určila, zda jsou smlouvy nevýhodné (viz odstavec 47), a může tento soubor smluv vyhodnotit společně, aby určila, zda u smluv nebyla zjištěna podstatná pravděpodobnost, že by se následně staly nevýhodnými (viz odstavec 19). Nemá-li účetní jednotka přiměřené a doložitelné informace, aby mohla dojít k závěru, zda určitý soubor smluv bude v téže skupině, určí skupinu, k níž smlouvy přísluší, na základě posouzení jednotlivých smluv.
- 18 U vystavených smluv, u nichž účetní jednotka použije metodu alokace pojistného (viz odstavce 53–59), účetní jednotka předpokládá, že žádné smlouvy v portfoliu nejsou při prvotním uznání nevýhodné, nenaznačují-li skutečnosti a okolnosti jinak. Na základě posouzení pravděpodobnosti změn příslušných skutečností a okolností účetní jednotka vyhodnotí, zda u smluv, které nejsou při prvotním uznání nevýhodné, nebyla zjištěna podstatná pravděpodobnost, že by se následně staly nevýhodnými.
- 19 U vystavených smluv, u nichž účetní jednotka nepoužije metodu alokace pojistného (viz odstavce 53–54), účetní jednotka posoudí, zda smlouvy, které nejsou při prvotním uznání nevýhodné, nevykazují podstatnou pravděpodobnost stát se nevýhodnými:
- a) na základě pravděpodobnosti změn předpokladů, které, pokud by nastaly, by vedly k nevýhodnosti daných smluv;
 - b) pomocí informací o odhadech, které poskytuje interní výkaznictví účetní jednotky. Při posouzení toho, zda smlouvy, které nejsou při prvotním uznání nevýhodné, nevykazují žádnou podstatnou pravděpodobnost stát se nevýhodnými:
 - i) účetní jednotka nebude odhlížet od informací poskytovaných jejím interním výkaznictvím o dopadu změn předpokladů týkajících se jednotlivých smluv z hlediska jejich možnosti stát se nevýhodnými, ale
 - ii) účetní jednotka není povinna shromažďovat dodatečné informace na rámec informací poskytovaných jejím interním výkaznictvím o dopadu změn předpokladů týkajících se jednotlivých smluv.
- 20 Pokud by při použití odstavců 14–19 smlouvy v rámci určitého portfolia spadaly do různých skupin jen z toho důvodu, že právní předpisy specificky omezují praktickou schopnost účetní jednotky stanovit různou cenu nebo úroveň dávek pro pojistníky s různými charakteristikami, může účetní jednotka tyto smlouvy zařadit do téže skupiny. Účetní jednotka nesmí tento odstavec použít analogicky na další položky.
- 21 Účetní jednotka může skupiny popsané v odstavci 16 dále rozdělit. Účetní jednotka se například může rozhodnout rozdělit portfolia na:
- a) více skupin, které nejsou při prvotním uznání nevýhodné – pokud interní výkaznictví účetní jednotky poskytuje informace, které rozlišují:
 - i) různé úrovně ziskovosti nebo
 - ii) různé možnosti, jak se smlouvy po prvotním uznání mohou stát nevýhodnými, a

- b) více než jednu skupinu smluv, které jsou při prvotním uznání nevýhodné – pokud interní výkaznictví účetní jednotky poskytuje podrobnější informace o míře nevýhodnosti daných smluv.
- 22 **Účetní jednotka nesmí do stejné skupiny zařadit smlouvy vystavené ve více než ročním odstupu. Aby toho dosáhla, účetní jednotka v případě potřeby dále rozdělí skupiny popsané v odstavcích 16–21.**
- 23 *Skupina pojistných smluv obsahuje jedinou smlouvu, vyplývá-li to z použití odstavců 14–22.*
- 24 Účetní jednotka uplatní požadavky IFRS 17 na uznání a oceňování skupiny smluv určených za použití odstavců 14–23. Účetní jednotka stanoví skupiny při prvotním uznání a zařadí smlouvy do skupin za použití odstavce 28. Účetní jednotka složení skupin následně nepřehodnocuje. Pro ocenění skupiny smluv může účetní jednotka odhadnout *peněžní toky z plnění* na vyšší úrovni agregace než na úrovni skupiny nebo portfolia, je-li účetní jednotka schopna začlenit příslušné peněžní toky z plnění do ocenění dané skupiny za použití odst. 32 písm. a), odst. 40 písm. a) bodu i) a odst. 40 písm. b), a to alokací takových odhadů na skupiny smluv.

UZNÁNÍ

- 25 **Účetní jednotka uzná skupinu pojistných smluv, které vystavila, od první z následujících událostí:**
- a) začátku *doby pojistného krytí* skupiny smluv;
 - b) data splatnosti první platby pojistníka ve skupině a
 - c) u skupiny nevýhodných smluv od data, kdy se skupina stane nevýhodnou.
- 26 Neexistuje-li smluvní datum splatnosti, považuje se první platba pojistníka za splatnou v okamžiku, kdy je obdržena. Účetní jednotka je povinna určit, zda existují smlouvy tvořící skupinu nevýhodných smluv podle odstavce 16 před datem, které nastane jako první z dat uvedených v odst. 25 písm. a) a odst. 25 písm. b), pokud skutečnosti a okolnosti nasvědčují tomu, že taková skupina existuje.
- 27 [zrušen]
- 28 Při prvotním uznání skupiny pojistných smluv ve vykazovaném období zařadí účetní jednotka pouze smlouvy, které individuálně splňují jedno z kritérií uvedených v odstavci 25, a provede odhad diskontních sazeb k datu prvotního uznání (viz odstavec B73) a jednotek pojistného krytí poskytovaných ve vykazovaném období (viz odstavec B119). Účetní jednotka může po skončení vykazovaného období zařadit do skupiny více smluv, a to v souladu s odstavci 14–22. Účetní jednotka zařadí smlouvu do skupiny ve vykazovaném období, v němž tato smlouva splňuje jedno z kritérií uvedených v odstavci 25. To může vést ke změně určení diskontních sazeb k datu prvotního uznání za použití odstavce B73. Účetní jednotka použije revidované sazby od počátku vykazovaného období, v němž jsou nové smlouvy přidány do skupiny.

Peněžní toky z pořízení pojistných smluv (odstavce B35A–B35D)

- 28A Účetní jednotka alokuje *peněžní toky z pořízení pojistných smluv* na skupiny pojistných smluv pomocí systematické a racionální metody za použití odstavců B35A–B35B, pokud se nerozhodne je uznat do nákladů za použití odst. 59 písm. a).
- 28B Účetní jednotka, která nepoužije odst. 59 písm. a), uzná jako aktivum uhrazené peněžní toky z pořízení pojistných smluv (nebo peněžní toky z pořízení pojistných smluv, k nimž byl uznán závazek za použití jiného standardu IFRS) před uznáním související skupiny pojistných smluv. Účetní jednotka uzná toto aktivum pro každou související skupinu pojistných smluv.
- 28C Účetní jednotka vyjme aktivum z peněžních toků z pořízení pojistných smluv v okamžiku, kdy zařadí peněžní toky z pořízení pojistných smluv do ocenění související skupiny pojistných smluv za použití odst. 38 písm. c) bodu i) nebo odst. 55 písm. a) bodu iii).
- 28D Jestliže se použije odstavec 28, účetní jednotka použije odstavce 28B–28C v souladu s odstavcem B35C.
- 28E Na konci každého vykazovaného období účetní jednotka posoudí návratnost aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, jestliže skutečnosti a okolnosti ukazují, že toto aktivum může být znehodnoceno (viz odstavec B35D). Jestliže účetní jednotka zjistí ztrátu ze znehodnocení, upraví účetní hodnotu aktiva a uzná ztrátu ze znehodnocení v hospodářském výsledku.
- 28F Účetní jednotka uzná v hospodářském výsledku zrušení ztráty ze znehodnocení nebo její části, která byla dříve uznána za použití odstavce 28E, a zvýší účetní hodnotu aktiva, pokud podmínky pro znehodnocení zanikly nebo se zlepšily.

OCEŇOVÁNÍ (ODSTAVCE B36–B119F)

- 29 Účetní jednotka použije odstavce 30–52 na všechny skupiny pojistných smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, a to s těmito výjimkami:
- a) u skupin pojistných smluv splňujících některé z kritérií stanovených v odstavci 53 může účetní jednotka zjednodušit oceňování skupiny pomocí metody alokace pojistného podle odstavců 55–59;

- b) u skupin držených pojistných smluv použije účetní jednotka odstavce 32–46 podle požadavků odstavců 63–70A. Pro skupiny držených pojistných smluv se nepoužijí odstavce 45 (pro *pojistné smlouvy s prvky přímé účasti*) a 47–52 (pro nevýhodné smlouvy);
- c) u skupin investičních smluv s prvky dobrovolné účasti použije účetní jednotka odstavce 32–52 ve znění pozměněném odstavcem 71.
- 30 Při použití IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů na skupinu pojistných smluv*, které generují peněžní toky v cizí měně, zachází účetní jednotka se skupinou smluv včetně *marže z pojistné smlouvy* jako s peněžní položkou.
- 31 V účetní závěrce účetní jednotky, která vystavuje pojistné smlouvy, neodráží peněžní toky z plnění riziko neplnění dané účetní jednotky (riziko neplnění je definováno v IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*).
- Ocenění při prvotním uznání (odstavce B36–B95F)**
- 32 **Při prvotním uznání ocení účetní jednotka skupinu pojistných smluv celkovou hodnotou:**
- a) peněžních toků z plnění, které zahrnují:
- i) odhady budoucích peněžních toků (odstavce 33–35);
- ii) úpravu ke zohlednění časové hodnoty peněz a *finančních rizik* souvisejících s budoucími peněžními toky, a to v rozsahu, v jakém nejsou tato finanční rizika zohledněna v odhadech budoucích peněžních toků (odstavec 36), a
- iii) *rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika* (odstavec 37);
- b) *marže z pojistné smlouvy* oceněnou za použití odstavců 38–39.
- Odhady budoucích peněžních toků (odstavce B36–B71)*
- 33 Účetní jednotka začlení do ocenění skupiny pojistných smluv veškeré budoucí peněžní toky v rámci doby trvání každé smlouvy ve skupině (viz odstavec 34). Za použití odstavce 24 může účetní jednotka odhadnout budoucí peněžní toky na vyšší úrovni agregace a následně alokovat výsledné peněžní toky z plnění na jednotlivé skupiny smluv. Odhady budoucích peněžních toků musí:
- a) objektivním způsobem zohlednit veškeré přiměřené a doložitelné informace o částce, termínech a nejistotách těchto budoucích peněžních toků, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí (viz odstavce B37–B41). Za tímto účelem účetní jednotka odhadne očekávanou hodnotu (tj. pravděpodobnostně vážený průměr) plného rozsahu možných výsledků;
- b) odrážet pohled účetní jednotky, a to za předpokladu, že odhady veškerých relevantních tržních proměnných jsou v souladu s dostupnými tržními cenami pro tyto proměnné (viz odstavce B42–B53);
- c) být aktuální – odhady musí odrážet podmínky existující k datu ocenění, včetně předpokladů týkajících se budoucnosti k tomuto datu (viz odstavce B54–B60);
- d) být explicitní – účetní jednotka odhadne úpravu o nefinanční riziko odděleně od jiných odhadů (viz odstavec B90). Účetní jednotka také odhadne peněžní toky odděleně od úpravy o časovou hodnotu peněz a finanční riziko, pokud nejvhodnější technika oceňování tyto odhady nekombinuje (viz odstavec B46).
- 34 Peněžní toky spadají do rámce doby trvání pojistné smlouvy, pokud vyplývají z hmotněprávních práv a povinností existujících během vykazovaného období, v němž může účetní jednotka uložit pojistníkovi platit pojistné, nebo v němž má účetní jednotka hmotněprávní povinnost poskytovat pojistníkovi pojistné služby (viz odstavce B61–B71). Hmotněprávní povinnost poskytovat pojistné služby končí, pokud:
- a) má účetní jednotka faktickou možnost přehodnotit rizika konkrétního pojistníka a stanovit tak cenu nebo úroveň dávek plně odrážející tato rizika nebo
- b) jsou splněna obě následující kritéria:
- i) účetní jednotka má faktickou možnost znovu posoudit rizika portfolia pojistných smluv, které obsahuje danou pojistnou smlouvu, a na základě toho stanovit cenu nebo úroveň dávek plně odrážející riziko tohoto portfolia, a
- ii) stanovení pojistného do data přehodnocení rizik nezohledňuje rizika, která souvisejí s obdobími po datu přehodnocení.
- 35 Účetní jednotka neuzná jako závazek nebo aktivum žádné částky týkající se očekávaných částek pojistného nebo očekávaných pojistných nároků mimo rámec doby trvání pojistné smlouvy. Tyto částky se týkají budoucích pojistných smluv.

Diskontní sazby (odstavce B72–B85)

- 36 Účetní jednotka upraví odhady budoucích peněžních toků, aby zohlednila časovou hodnotu peněz a finanční rizika spojená s těmito peněžními toky, a to v rozsahu, v jakém tato finanční rizika nejsou začleněna v odhadech peněžních toků. Diskontní sazby použité na odhady budoucích finančních toků popsané v odstavci 33 musí:
- a) odrážet časovou hodnotu peněz, charakteristiky peněžních toků a likviditní charakteristiky pojistných smluv;
 - b) být v souladu s dostupnými aktuálními tržními cenami (pokud existují) pro finanční nástroje s peněžními toky, jejichž charakteristiky jsou v souladu s charakteristikami pojistných smluv, například z hlediska načasování, měny a likvidity, a
 - c) vyloučit dopad faktorů, které ovlivňují tyto dostupné tržní ceny, ale neovlivňují budoucí peněžní toky z pojistných smluv.
- Riziková úprava týkající se nefinančního rizika (odstavce B86–B92)*
- 37 Účetní jednotka upraví odhadovanou současnou hodnotu budoucích peněžních toků tak, aby odrážela kompenzaci, kterou účetní jednotka požaduje za to, že nese nejistotu související s výší a načasováním peněžních toků, jež vyplývá z nefinančního rizika.
- Marže z pojistné smlouvy*
- 38 Marže z pojistné smlouvy je složka aktiva nebo závazku u skupiny pojistných smluv, jež představuje nerealizovaný zisk, který účetní jednotka uzná při poskytování služeb podle pojistné smlouvy v budoucnosti. Účetní jednotka ocení marži z pojistné smlouvy při prvotním uznání skupiny pojistných smluv částkou, která, pokud se nepoužije odstavec 47 (nevýhodné smlouvy) nebo odstavec B123A (výnosy z pojistných smluv související s odst. 38 písm. c) bod ii)), nepovede k žádným výnosům nebo nákladům vyplývajícím z:
- a) prvotního uznání výše peněžních toků z plnění vypočítané za použití odstavců 32–37;
 - b) jakýchkoli peněžních toků vyplývajících ze smluv ve skupině k tomuto datu;
 - c) vynětí k datu prvotního uznání:
 - i) jakéhokoli aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv při použití odstavce 28C a
 - ii) jakéhokoli jiného aktiva nebo závazku dříve uznaného z peněžních toků souvisejících se skupinou smluv podle odstavce B66A.
- 39 U pojistných smluv pořízených v rámci převodu pojistných smluv nebo u podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3 účetní jednotka použije odstavec 38 v souladu s odstavci B93–B95F.
- Následné ocenění**
- 40 Účetní hodnota skupiny pojistných smluv ke konci každého vykazovaného období je součtem:
- a) *závazku ze zbývajících pojistného krytí, který zahrnuje:*
 - i) peněžní toky z plnění týkající se budoucích služeb alokované na skupinu k uvedenému datu, oceněné za použití odstavců 33–37 a B36–B92;
 - ii) marži z pojistné smlouvy v rámci skupiny k uvedenému datu, oceněnou za použití odstavců 43–46, a
 - b) *závazku ze vzniklých pojistných nároků, který zahrnuje peněžní toky z plnění týkající se poskytnutých služeb alokované na skupinu k tomuto datu, oceněného za použití odstavců 33–37 a B36–B92.*
- 41 Účetní jednotka uzná výnosy a náklady týkající se následujících změn účetní hodnoty závazku ze zbývajících pojistného krytí:
- a) výnosy z pojistných smluv – ze snížení závazku ze zbývajících pojistného krytí v důsledku služeb poskytovaných v příslušném období, oceněného za použití odstavců B120–B124;
 - b) náklady na pojistné služby – u ztrát ze skupin nevýhodných smluv a zrušení těchto ztrát (viz odstavec 47–52) a
 - c) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění – u dopadu časové hodnoty peněz a dopadu finančního rizika podle odstavce 87.
- 42 Účetní jednotka uzná výnosy a náklady týkající se následujících změn účetní hodnoty závazku ze vzniklých pojistných nároků:
- a) náklady na pojistné služby – u zvýšení závazku z důvodu pojistných nároků a nákladů vzniklých v příslušném období, vyjma veškerých investičních složek;
 - b) náklady na pojistné služby – u jakýchkoli následných změn peněžních toků z plnění týkajících se vzniklých pojistných nároků a vynaložených nákladů a

c) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění – u dopadu časové hodnoty peněz a dopadu finančního rizika podle odstavce 87.

Marže z pojistné smlouvy (odstavce B96–B119B)

43 Marže z pojistné smlouvy ke konci vykazovaného období představuje zisk ze skupiny pojistných smluv, který dosud nebyl uznán v hospodářském výsledku, neboť se týká budoucích služeb, které mají být poskytnuty na základě smluv zařazených ve skupině.

44 U pojistných smluv bez prvků přímé účasti se účetní hodnota marže z pojistné smlouvy u skupiny smluv ke konci vykazovaného období rovná účetní hodnotě na počátku vykazovaného období upravené o:

- a) dopad veškerých nových smluv přidaných do skupiny (viz odstavec 28);
- b) nahromaděný úrok z účetní hodnoty marže z pojistné smlouvy během vykazovaného období vypočítaný za pomoci diskontních sazeb stanovených v odst. B72 písm. b);
- c) změny peněžních toků z plnění týkajících se budoucích služeb podle odstavců B96–B100, s výjimkou případů, kdy:
 - i) tato zvýšení peněžních toků z plnění přesahují účetní hodnotu marže z pojistné smlouvy a vedou ke ztrátě (viz odst. 48 písm. a)) nebo
 - ii) tato snížení peněžních toků z plnění jsou alokována na ztrátovou složku daného závazku ze zbývajících pojistného krytí za použití odst. 50 písm. b);
- d) dopad veškerých kurzových rozdílů na marži z pojistné smlouvy a
- e) částka uznaná jako výnos z pojistných smluv v důsledku poskytování pojistných služeb v daném období, stanovená alokací marže z pojistné smlouvy zbývajících ke konci vykazovaného období (před alokací) na vykazované období a zbývajících dobu pojistného krytí za použití odstavce B119.

45 U pojistných smluv s prvky přímé účasti (viz odstavce B101–B118) se účetní hodnota marže z pojistné smlouvy u skupiny smluv ke konci vykazovaného období rovná účetní hodnotě na počátku vykazovaného období upravené o částky stanovené v písmenech a) až e) níže. Účetní jednotka není povinna tyto úpravy určovat odděleně. Místo toho lze všechny úpravy nebo některé z nich stanovit jednou částkou. Jde o tyto úpravy:

- a) dopad veškerých nových smluv přidaných do skupiny (viz odstavec 28);
- b) změna výše podílu účetní jednotky na reálné hodnotě *podkladových položek* (viz odst. B104 písm. b) bod i)), s výjimkou případů, kdy:
 - i) se použije odstavec B115 (zmírnění rizik);
 - ii) snížení podílu účetní jednotky na reálné hodnotě podkladových položek přesahuje účetní hodnotu marže z pojistné smlouvy a vede ke ztrátě (viz odstavec 48) nebo
 - iii) zvýšení podílu účetní jednotky na reálné hodnotě podkladových položek ruší částku podle bodu ii);
- c) změny peněžních toků z plnění týkajících se budoucích služeb podle odstavců B101–B118, s výjimkou případů, kdy:
 - i) se použije odstavec B115 (zmírnění rizik);
 - ii) tato zvýšení peněžních toků z plnění přesahují účetní hodnotu marže z pojistné smlouvy a vedou ke ztrátě (viz odstavec 48) nebo
 - iii) tato snížení peněžních toků z plnění jsou alokována na ztrátovou složku daného závazku ze zbývajících pojistného krytí za použití odst. 50 písm. b);
- d) dopad veškerých vzniklých kurzových rozdílů na marži z pojistné smlouvy a
- e) částka uznaná jako výnos z pojistných smluv v důsledku poskytování pojistných služeb v daném období, stanovená alokací marže z pojistné smlouvy zbývajících ke konci vykazovaného období (před alokací) na vykazované období a zbývajících dobu pojistného krytí za použití odstavce B119.

46 Některé změny marže z pojistné smlouvy se vzájemně započtou se změnami peněžních toků z plnění u závazku ze zbývajících pojistného krytí, a v důsledku toho nedojde k žádné změně celkové účetní hodnoty závazku ze zbývajících pojistného krytí. Pokud se u závazku ze zbývajících pojistného krytí změny marže z pojistné smlouvy vzájemně nezapočtou se změnami peněžních toků z plnění, účetní jednotka uzná výnosy a náklady týkající se změn za použití odstavce 41.

Nevýhodné smlouvy

47 Pojistná smlouva je k datu prvotního uznání nevýhodná, pokud peněžní toky z plnění alokované na tuto smlouvu, veškeré dříve uznané peněžní toky z pořízení pojistné smlouvy a veškeré peněžní toky ze smlouvy k datu prvotního uznání celkem představují čistý odchozí peněžní tok. Za použití odst. 16 písm.

a) vyčlení účetní jednotka takové smlouvy do skupiny odděleně od smluv, které nejsou nevýhodné. Pokud účetní jednotka použije odstavec 17, může určit skupinu nevýhodných smluv oceněním souboru smluv, a nikoli jednotlivých smluv. Účetní jednotka v hospodářském výsledku uzná ztrátu z čistého odchozího peněžního toku za skupinu nevýhodných smluv, takže účetní hodnota závazku za skupinu bude rovna peněžním tokům z plnění a marže z pojistné smlouvy bude nulová.

48 Skupina pojistných smluv se při následném ocenění stává nevýhodnou (nebo nevýhodnější), pokud následující částky přesahují účetní hodnotu marže z pojistné smlouvy:

- a) nepříznivé změny týkající se budoucích služeb u peněžních toků z plnění alokovaných na skupinu, které vyplývají ze změn odhadů budoucích peněžních toků a rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika a
- b) u skupiny pojistných smluv s prvky přímé účasti snížení výše podílu účetní jednotky na reálné hodnotě podkladových položek.

Za použití odst. 44 písm. c) bodu i), odst. 45 písm. b) bodu ii) a odst. 45 písm. c) bodu ii) uzná účetní jednotka ztrátu v hospodářském výsledku v rozsahu tohoto kladného rozdílu.

49 Účetní jednotka určí (nebo zvýší) ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí pro nevýhodnou skupinu, která bude zachycovat ztráty uznané za použití odstavců 47–48. Složka ztráty určuje částky, které jsou vykazovány v hospodářském výsledku jako zrušení ztrát z nevýhodné skupiny a jsou tudíž vyloučeny ze stanovení výnosů z pojistných smluv.

50 Poté, co účetní jednotka uzná ztrátu z nevýhodné skupiny pojistných smluv, alokuje:

- a) následné změny peněžních toků z plnění u závazku ze zbývajících pojistného krytí podle odstavce 51, a to systematicky mezi:
 - i) ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí a
 - ii) závazek ze zbývajících pojistného krytí bez ztrátové složky;
- b) výhradně na ztrátovou složku, dokud se tato složka nesníží na nulu:
 - i) jakékoli následné snížení týkající se budoucích služeb u peněžních toků z plnění alokovaných na skupinu, které vyplývá ze změn odhadů budoucích peněžních toků a rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika, a
 - ii) jakékoli následné zvýšení podílu účetní jednotky na reálné hodnotě podkladových položek.

Za použití odst. 44 písm. c) bodu ii), odst. 45 písm. b) bodu iii) a odst. 45 písm. c) bodu iii) upraví účetní jednotka marži z pojistné smlouvy pouze o kladný rozdíl snížení vůči částce alokované na ztrátovou složku.

51 Následné změny peněžních toků z plnění týkající se závazku ze zbývajících pojistného krytí, které mají být alokovány za použití odst. 50 písm. a), jsou:

- a) odhady současné hodnoty budoucích peněžních toků týkajících se pojistných nároků a nákladů rozpuštěných ze závazku ze zbývajících pojistného krytí z důvodu vynaložených nákladů na pojistné služby;
- b) změny rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika uznaného v hospodářském výsledku z důvodu snížení rizika a
- c) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění.

52 Výsledkem systematické alokace požadované podle odst. 50 písm. a) jsou celkové částky alokované na ztrátovou složku v souladu s odstavci 48–50, které se ke konci doby pojistného krytí skupiny smluv rovnají nule.

Metoda alokace pojistného

53 Účetní jednotka může zjednodušit ocenění skupiny pojistných smluv pomocí metody alokace pojistného podle odstavců 55–59, a to pouze tehdy, pokud při vzniku skupiny:

- a) účetní jednotka rozumně očekává, že toto zjednodušení povede k ocenění závazku ze zbývajících pojistného krytí za skupinu, který by se významně nelišil od závazku, který by vznikl při použití požadavků odstavců 32–52, nebo
- b) doba pojistného krytí každé smlouvy ve skupině (včetně pojistných služeb vyplývajících z veškerého pojistného v rámci doby trvání pojistné smlouvy určeného k tomuto datu při použití odst. 34) činí jeden rok nebo méně.

54 Kritérium odst. 53 písm. a) není splněno, pokud při vzniku skupiny účetní jednotka očekává podstatnou variabilitu peněžních toků z plnění, která by ovlivnila ocenění závazku ze zbývajících pojistného krytí v období do vzniku pojistného nároku. Variabilita peněžních toků z plnění se zvyšuje například s:

- a) rozsahem budoucích peněžních toků týkajících se veškerých derivátů vložených do smluv a

- b) délkou doby pojistného krytí skupiny smluv.
- 55 Pomocí metody alokace pojistného účetní jednotka ocení závazek ze zbývajících pojistného krytí takto:
- a) při prvotním uznání je účetní hodnota závazku následující:
- i) případné pojistné přijaté k okamžiku prvotního uznání;
 - ii) minus veškeré peněžní toky z pořízení pojistných smluv k uvedenému datu, pokud se účetní jednotka nerozhodne uznat tyto platby jako náklad za použití odst. 59 písm. a), a
 - iii) plus nebo minus částka vyplývající k uvedenému datu z vynětí:
 1. veškerých aktiv z peněžních toků z pořízení pojistných smluv při použití odstavce 28C a
 2. jakéhokoli jiného aktiva nebo závazku dříve uznaného z peněžních toků souvisejících se skupinou smluv podle odstavce B66 A;
- b) ke konci každého následného vykazovaného období je účetní hodnotou závazku účetní hodnota na počátku vykazovaného období:
- i) plus pojistné přijaté za dané období;
 - ii) minus peněžní toky z pořízení pojistných smluv; pokud se účetní jednotka nerozhodne uznat tyto platby jako náklad za použití odst. 59 písm. a);
 - iii) plus veškeré částky týkající se amortizace peněžních toků z pořízení pojistných smluv uznaných jako náklad ve vykazovaném období, pokud se účetní jednotka nerozhodne uznat peněžní toky z pořízení pojistných smluv jako náklad za použití odst. 59 písm. a);
 - iv) plus veškeré úpravy složky financování za použití odstavce 56;
 - v) minus částka uznaná jako výnos z pojistných smluv za služby poskytované v daném období (viz odstavec B126) a
 - vi) minus jakákoli investiční složka zaplacená nebo převedená ve prospěch závazku ze vzniklých pojistných nároků.
- 56 Mají-li pojistné smlouvy ve skupině podstatnou složku financování, účetní jednotka upraví účetní hodnotu závazku ze zbývajících pojistného krytí tak, aby odrážela časovou hodnotu peněz a dopad finančního rizika, pomocí diskontních sazeb stanovených v odstavci 36, které jsou určeny při prvotním uznání. Účetní jednotka není povinna upravovat účetní hodnotu závazku ze zbývajících pojistného krytí tak, aby odrážela časovou hodnotu peněz a dopad finančního rizika, pokud při prvotním uznání účetní jednotka očekává, že doba mezi poskytnutím každé části služeb a datem splatnosti příslušného pojistného není delší než rok.
- 57 Pokud budou kdykoli během doby pojistného krytí skutečnosti a okolnosti naznačovat, že skupina pojistných smluv je nevýhodná, účetní jednotka vypočte rozdíl mezi:
- a) účetní hodnotou závazku ze zbývajících pojistného krytí určenou za použití odstavce 55 a
 - b) peněžními toky z plnění týkajícími se zbývajících pojistného krytí skupiny, a to za použití odstavců 33–37 a B36–B92. Pokud však při použití odst. 59 písm. b) účetní jednotka neupraví závazek ze vzniklých pojistných nároků o časovou hodnotu peněz a dopad finančního rizika, nezačlení žádnou takovou úpravu do peněžních toků z plnění.
- 58 Pokud peněžní toky z plnění popsané v odst. 57 písm. b) převyšují účetní hodnotu popsanou v odst. 57 písm. a), uzná účetní jednotka v hospodářském výsledku ztrátu a zvýší závazek ze zbývajících pojistného krytí.
- 59 Při použití metody alokace pojistného účetní jednotka:
- a) může rozhodnout, že bude uznávat veškeré peněžní toky z pořízení pojistných smluv jako náklady v okamžiku, kdy tyto náklady vynaloží, pokud doba pojistného krytí u každé smlouvy ve skupině není při prvotním uznání delší než jeden rok;
 - b) ocení závazek ze vzniklých pojistných nároků u skupiny pojistných smluv hodnotou peněžních toků z plnění týkajícími se vzniklých pojistných nároků za použití odstavců 33–37 a B36–B92. Účetní jednotka však není povinna upravit budoucí peněžní toky o časovou hodnotu peněz a dopad finančního rizika, pokud se očekává, že tyto peněžní toky budou uhrazeny nebo přijaty v době nejvýše jednoho roku od data vzniku pojistných nároků.

Držené zajištěné smlouvy

- 60 Požadavky stanovené v IFRS 17 se pro držené zajištěné smlouvy mění, jak je stanoveno v odstavcích 61–70A.
- 61 Účetní jednotka rozdělí portfolia držených zajištěných smluv za použití odstavců 14–24 s tou výjimkou, že odkazy na nevýhodné smlouvy v uvedených odstavcích se nahrazují odkazy na smlouvy, u nichž při

prvotním uznání vzniká čistý zisk. U některých držených pojistných smluv povede použití odstavců 14–24 ke vzniku skupiny obsahující jedinou smlouvu.

Uznání

- 62 Místo použití odstavce 25 účetní jednotka uzná skupinu zajistných smluv, které drží, od první z následujících událostí:
- a) od začátku doby pojistného krytí skupiny držených zajistných smluv a
 - b) od data, kdy účetní jednotka uzná skupinu nevýhodných podkladových pojistných smluv při použití odst. 25 písm. c), pokud účetní jednotka uzavřela související zajistnou smlouvu, kterou drží ve skupině zajistných smluv držených k tomuto datu nebo před ním.
- 62A Bez ohledu na odst. 62 písm. a) účetní jednotka odloží uznání skupiny držených zajistných smluv, které poskytují poměrné krytí, do data, kdy je poprvé uznána jakákoli podkladová pojistná smlouva, pokud toto datum nastane později než začátek doby pojistného krytí skupiny držených zajistných smluv.

Oceňování

- 63 Při použití požadavků na oceňování podle odstavců 32–36 na držené zajistné smlouvy, v rozsahu, v němž jsou podkladové smlouvy také oceňovány podle uvedených odstavců, použije účetní jednotka pro ocenění odhadů současné hodnoty budoucích peněžních toků za skupinu držených zajistných smluv a odhadů současné hodnoty budoucích peněžních toků za skupinu (skupiny) podkladových pojistných smluv konzistentní předpoklady. Mimo to účetní jednotka do odhadů současné hodnoty budoucích peněžních toků za skupinu držených zajistných smluv zahrne dopad jakéhokoli rizika neplnění výstavce zajistné smlouvy včetně dopadů kolaterálu a ztrát ze sporů.
- 64 Místo použití odstavce 37 účetní jednotka určí rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika tak, aby představovala výši rizika, které držitel skupiny zajistných smluv přenáší na výstavce těchto smluv.
- 65 Požadavky odstavce 38, které se týkají určování marže z pojistné smlouvy při prvotním uznání, se mění tak, aby odrážely skutečnost, že u skupiny držených zajistných smluv neexistuje nerealizovaný zisk, ale místo toho čistý náklad nebo čistý zisk z koupě zajištění. Pokud se tedy neuplatní odstavec 65A, účetní jednotka uzná při prvotním uznání čistý náklad nebo čistý zisk z koupě skupiny držených zajistných smluv jako marži z pojistné smlouvy oceněnou částkou rovnající se součtu:
- a) peněžních toků z plnění;
 - b) výše jakéhokoli aktiva nebo závazku dříve uznaného u peněžních toků souvisejících se skupinou držených zajistných smluv, jež byla k tomuto datu vyňata;
 - c) jakýchkoli peněžních toků vznikajících k tomuto datu a
 - d) jakýchkoli výnosů uznaných v hospodářském výsledku při použití odstavce 66A.
- 65A Pokud se čisté náklady na koupi zajistného krytí týkají událostí, k nimž došlo před koupí skupiny držených zajistných smluv, účetní jednotka uzná tyto náklady okamžitě v hospodářském výsledku jako náklad bez ohledu na požadavky odstavce B5.
- 66 Místo použití odstavce 44 účetní jednotka ocení marži z pojistné smlouvy ke konci vykazovaného období za skupinu držených zajistných smluv účetní hodnotou určenou na začátku vykazovaného období, upravenou o:
- a) dopad veškerých nových smluv přidaných do skupiny (viz odstavec 28);
 - b) naběhlý úrok z účetní hodnoty marže z pojistné smlouvy vypočítaný za pomoci diskontních sazeb stanovených v odst. B72 písm. b);
 - ba) výnosy uznané v hospodářském výsledku ve vykazovaném období při použití odstavce 66A;
 - bb) zrušení složky uznané úhrady ztrát při použití odstavce 66B (viz odstavec B119F), pokud tato zrušení nejsou změnami peněžních toků z plnění u skupiny držených zajistných smluv;
 - c) změny peněžních toků z plnění, oceněné diskontními sazbami uvedenými v odst. B72 písm. c), jestliže se změna týká budoucích služeb, pokud:
 - i) změna nevyplyvá ze změny peněžních toků z plnění alokovaných na skupinu podkladových pojistných smluv, která neupravuje smluvní marži u skupiny podkladových pojistných smluv, nebo
 - ii) změna nevyplyvá z použití odstavců 57–58 (o nevýhodných smlouvách), jestliže účetní jednotka oceňuje skupinu podkladových pojistných smluv metodou alokace pojistného;
 - d) dopad veškerých vzniklých kurzových rozdílů na marži z pojistné smlouvy a
 - e) částku uznanou v hospodářském výsledku z důvodu služeb přijatých v daném období, stanovenou za pomoci alokace marže z pojistné smlouvy zbývající ke konci vykazovaného období (před alokací)

vztahující se k vykazovanému období a ke zbývajícím době pojistného krytí skupiny držených pojistných smluv, za použití odstavce B119.

- 66A Účetní jednotka upraví smluvní marži u skupiny držených pojistných smluv a uzná tak výnos, když účetní jednotka uzná ztrátu při prvotním uznání nevýhodné skupiny podkladových pojistných smluv nebo při zařazení nevýhodných podkladových pojistných smluv do skupiny (viz odstavce B119C–B119E).
- 66B Účetní jednotka vytvoří (nebo upraví) složku úhrady ztráty u aktiva ze zbývajícím pojistného krytí pro skupinu držených pojistných smluv, která bude zachycovat úhradu ztrát uznaných za použití odst. 66 písm. c) body i)–ii) a odstavce 66A. Složka úhrady ztráty určuje částky, které jsou vykazovány v hospodářském výsledku jako zrušení ztrát z držených pojistných smluv a jsou tudíž vyloučeny z alokace pojistného placeného zajištění (viz odstavec B119F).
- 67 Změny peněžních toků z plnění, které vyplývají ze změn rizika neplnění výstavce držené pojistné smlouvy, se netýkají budoucích služeb a neupravují smluvní marži.
- 68 Držené pojistné smlouvy nemohou být nevýhodné. V souladu s tím se nepoužijí požadavky odstavců 47–52.

Metoda alokace pojistného pro držené pojistné smlouvy

- 69 Účetní jednotka může používat metodu alokace pojistného stanovenou v odstavcích 55–56 a 59 (upravenou tak, aby odrážela rysy držených pojistných smluv, které se liší od vystavených pojistných smluv, například generování nákladů nebo snižování nákladů místo výnosů), aby zjednodušila ocenění skupiny držených pojistných smluv, pokud při vzniku skupiny:
- a) účetní jednotka rozumně očekává, že výsledné ocenění se nebude významně lišit od výsledku při použití požadavků stanovených v odstavcích 63–68, nebo
 - b) doba pojistného krytí každé smlouvy ve skupině držených pojistných smluv (včetně pojistného krytí vyplývajícím z veškerého pojistného v rámci doby trvání pojistné smlouvy určeného k datu použití odst. 34) činí jeden rok nebo méně.
- 70 Účetní jednotka nemůže splnit podmínky odst. 69 písm. a), pokud při vzniku skupiny očekává podstatnou variabilitu peněžních toků z plnění, která by ovlivnila ocenění aktiva ze zbývajícím pojistného krytí v období do vzniku pojistného nároku. Variabilita peněžních toků z plnění se zvyšuje například s:
- a) rozsahem budoucích peněžních toků týkajících se veškerých derivátů vložených do smluv a
 - b) délkou doby pojistného krytí skupiny držených pojistných smluv.
- 70A Jestliže účetní jednotka oceňuje skupinu držených pojistných smluv metodou alokace pojistného, postupuje podle odstavce 66A a upraví účetní hodnotu aktiva ze zbývajícím pojistného krytí místo úpravy smluvní marže.

Investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti

- 71 Investiční smlouva s prvky dobrovolné účasti v sobě neobsahuje převod podstatného pojistného rizika. Proto se požadavky IFRS 17 na pojistné smlouvy pro investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti mění takto:
- a) datem prvotního uznání (viz odstavce 25 a 28) je datum, kdy se účetní jednotka stane smluvní stranou dané smlouvy;
 - b) rámec doby trvání pojistné smlouvy (viz odstavec 34) se mění tak, aby peněžní toky spadaly do doby trvání pojistné smlouvy, pokud vyplývají z hmotněprávní povinnosti účetní jednotky poskytnout k současnému nebo budoucímu datu hotovost. Účetní jednotka nemá hmotněprávní povinnost poskytnout hotovost, má-li faktickou možnost stanovit cenu za příslib poskytnout hotovost, která plně odráží částku příslibené hotovosti a související rizika;
 - c) alokace marže z pojistné smlouvy (viz odst. 44 písm. e) a odst. 45 písm. e)) se mění tak, aby účetní jednotka marži z pojistné smlouvy za dobu trvání skupiny smluv uznávala systematickým způsobem, který odráží poskytování investičních služeb v rámci smlouvy.

ZMĚNY A VYNĚTÍ

Změny pojistné smlouvy

- 72 Jestliže se podmínky pojistné smlouvy změní, například dohodou smluvních stran nebo změnou právního předpisu, účetní jednotka původní smlouvu vyjme a uzná změněnou smlouvu jako novou smlouvu za použití IFRS 17 nebo jiných příslušných standardů, a to pouze tehdy, je-li splněna kterákoliv z podmínek v písmenech a) až c). Výkon práva uvedeného v podmínkách smlouvy není změnou. Podmínky jsou následující:
- a) pokud by byly změněné podmínky obsaženy při vzniku smlouvy:

- i) změněná smlouva by byla vyloučena z rozsahu působnosti IFRS 17 za použití odstavců 3–8A;
 - ii) účetní jednotka by oddělila jednotlivé složky od hostitelské pojistné smlouvy za použití odstavců 10–13, což by vedlo k odlišné pojistné smlouvě, na kterou by se vztahoval IFRS 17;
 - iii) změněná smlouva by měla podstatně odlišný rámec doby trvání při použití odstavce 34 nebo
 - iv) změněná smlouva by byla zařazena do jiné skupiny smluv za použití odstavců 14–24;
- b) původní smlouva splňovala definici *pojistné smlouvy s prvky přímé účasti*, ale změněná smlouva již tuto definici nesplňuje, nebo naopak, nebo
- c) účetní jednotka použila na původní smlouvu metodu alokace pojistného podle odstavců 53–59 nebo odstavců 69–70, změny však znamenají, že smlouva již nesplňuje kritéria způsobilosti pro tuto metodu podle odstavce 53 nebo odstavce 69.
- 73 Pokud změna smlouvy nesplňuje žádnou z podmínek odstavce 72, účetní jednotka postupuje při změnách peněžních toků v důsledku změny smlouvy jako při změnách odhadů peněžních toků z plnění za použití odstavců 40–52.
- Vynětí**
- 74 **Účetní jednotka vyjme pojistnou smlouvu z rozvahy právě tehdy, když:**
- a) **zanikne, tj. vyprší platnost závazku specifikovaného v pojistné smlouvě, nebo je tento závazek splněn či zrušen, nebo**
 - b) **je splněna kterákoli z podmínek stanovených v odstavci 72.**
- 75 Pokud pojistná smlouva zanikne, účetní jednotka již není vystavena riziku, a tudíž již nemusí převádět žádné ekonomické zdroje ke splnění pojistné smlouvy. Pokud například účetní jednotka koupí zajištění, vyjme podkladovou pojistnou smlouvu (podkladové pojistné smlouvy) právě tehdy, pokud podkladová pojistná smlouva (podkladové pojistné smlouvy) zanikne (zaniknou).
- 76 Účetní jednotka vyjme pojistnou smlouvu ze skupiny smluv za použití následujících požadavků IFRS 17:
- a) peněžní toky z plnění alokované na skupinu jsou upraveny tak, aby byla vyloučena současná hodnota budoucích peněžních toků a riziková úprava týkající se nefinančního rizika související s právy a povinnostmi, které byly vyňaty ze skupiny, za použití odst. 40 písm. a) bodu i) a odst. 40 písm. b);
 - b) marže z pojistné smlouvy u skupiny se upraví o změnu peněžních toků z plnění podle písmene a) v rozsahu požadovaném odst. 44 písm. c) a odst. 45 písm. c), pokud se nepoužije odstavec 77, a
 - c) počet jednotek pojistného krytí u očekávaných zbývajících pojistných služeb se upraví tak, aby odrážel jednotky pojistného krytí vyňaté ze skupiny, a částka marže z pojistné smlouvy uznaná v hospodářském výsledku v příslušném období vychází z tohoto upraveného počtu za použití odstavce B119.
- 77 Pokud účetní jednotka vyjme pojistnou smlouvu, neboť ji převede na třetí stranu, nebo vyjme pojistnou smlouvu a uzná novou smlouvu za použití odstavce 72, účetní jednotka místo použití odst. 76 písm. b):
- a) upraví marži z pojistné smlouvy u skupiny, z níž byla pojistná smlouva vyňata, v rozsahu požadovaném odst. 44 písm. c) a odst. 45 písm. c) o rozdíl mezi bodem i) a buď bodem ii) u smluv převedených na třetí stranu, nebo bodem iii) u smluv vyňatých za použití odstavce 72:
 - i) změna účetní hodnoty skupiny pojistných smluv vyplývající z vynětí smlouvy, za použití odst. 76 písm. a);
 - ii) pojistné účtované třetí stranou;
 - iii) pojistné, které by účetní jednotka účtovala, kdyby k datu změny smlouvy uzavřela smlouvu s rovnocennými podmínkami jako novou smlouvu, snížené o případné dodatečné pojistné účtované za změnu;
 - b) ocení novou smlouvu uznanou za použití odstavce 72 na základě předpokladu, že účetní jednotka k datu změny obdržela pojistné podle písm. a) bodu iii).

VYKÁZÁNÍ VE VÝKAZU O FINANČNÍ POZICI

- 78 **Účetní jednotka ve výkazu o finanční pozici vykáže odděleně účetní hodnotu portfolií:**
- a) **vystavených pojistných smluv, které představují aktiva;**
 - b) **vystavených pojistných smluv, které představují závazky;**
 - c) **držených zajistných smluv, které představují aktiva, a**
 - d) **držených zajistných smluv, které představují závazky.**

- 79 Účetní jednotka zahrne veškerá aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv uznaná za použití odstavce 28B do účetní hodnoty souvisejících portfolií vystavených pojistných smluv a veškerá aktiva nebo závazky z peněžních toků souvisejících s portfolií držených zajistných smluv (viz odst. 65 písm. b)) do účetní hodnoty portfolií držených zajistných smluv.

UZNÁNÍ A VYKÁZÁNÍ VE VÝKAZU (VÝKAZECH) FINANČNÍ VÝKONNOSTI (ODSTAVCE B120–B136)

- 80 **Za použití odstavců 41 a 42 účetní jednotka rozčlení částky uznané ve výkazu (výkazech) zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku (dále jen „výkaz (výkazy) finanční výkonnosti“) na:**

- a) **výsledek služby poskytované z pojistných smluv (odstavce 83–86), zahrnující výnosy z pojistných smluv a náklady na pojistné služby, a**
- b) **finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění (odstavce 87–92).**

- 81 Účetní jednotka není povinna rozdělit změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika na výsledek služby poskytované z pojistných smluv a finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění. Pokud účetní jednotka takové členění neprovede, zařadí celou změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika jako součást výsledku služby poskytované z pojistných smluv.

- 82 **Účetní jednotka vykáže výnosy nebo náklady z držených zajistných smluv odděleně od nákladů nebo výnosů z vystavených pojistných smluv.**

Výsledek služby poskytované na základě pojistných smluv

- 83 Účetní jednotka vykáže v hospodářském výsledku pojistné výnosy vyplývající ze skupin vystavených pojistných smluv. Pojistné výnosy musí poskytování služeb vyplývajících ze skupiny pojistných smluv uvádět v částce, která odráží protihodnotu, kterou účetní jednotka za tyto služby očekává. Odstavce B120–B127 upřesňují, jak účetní jednotka oceňuje výnosy z pojistných smluv.

- 84 Účetní jednotka vykáže v hospodářském výsledku náklady na pojistné služby, které vyplývají ze skupiny vystavených pojistných smluv a zahrnují vzniklé pojistné nároky (vyjma splátek investičních složek), jiné vzniklé náklady na pojistné služby a ostatní částky podle odst. 103 písm. b).

- 85 **Výnosy z pojistných smluv (z pojistné smlouvy) a náklady na pojistné služby vykázané v hospodářském výsledku nezahrnují žádné investiční složky. Účetní jednotka nevykáže údaje o pojistném v hospodářském výsledku, pokud tyto údaje nejsou v souladu s odstavcem 83.**

- 86 Účetní jednotka může vykázat výnosy nebo náklady ze skupiny držených zajistných smluv (viz odstavce 60–70A) jiné než finanční výnosy nebo náklady z pojistných smluv jako celkovou částku, nebo může vykázat odděleně částky získané zpět od zajištěle a alokaci zaplaceného pojistného, které společně tvoří čistou částku rovnou uvedeně celkové částce. Vykazuje-li účetní jednotka odděleně částky obdržené od zajištěle a alokaci zaplaceného pojistného:

- a) považuje peněžní toky ze zajištění, které jsou podmíněny pojistnými nároky z podkladových smluv, za součást pojistných nároků, jejichž úhrada se očekává v rámci držených zajistných smluv;
- b) považuje částky od zajištěle, jejichž příjem očekává a které nejsou podmíněny pojistnými nároky z podkladových smluv (například některé druhy provizí za postoupení), za snížení pojistného, které má být zaplaceno zajištěli;
- ba) považuje uznané částky týkající se úhrady ztrát při použití odst. 66 písm. c) bodů i)–ii) a odstavců 66A–66B za částky získané zpět od zajištěle a
- c) nevykazuje alokaci zaplaceného pojistného jako snížení výnosů.

Finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění (viz odstavce B128–B136)

- 87 **Finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění zahrnují změnu účetní hodnoty skupiny pojistných smluv, která vyplývá z:**

- a) **dopadu časové hodnoty peněz a změn časové hodnoty peněz a**
- b) **dopadu finančního rizika a dopadů změn finančního rizika, ale**
- c) **neobsahuje žádné takové změny u skupin pojistných smluv s prvky přímé účasti, které by upravovaly marži z pojistné smlouvy, avšak při použití odst. 45 písm. b) bodu ii), odst. 45 písm. b) bodu iii), odst. 45 písm. c) bodu ii) nebo odst. 45 písm. c) bodu iii) ji neupravují. Tyto změny jsou začleněny do nákladů na pojistné služby.**

- 87A **Účetní jednotka použije:**

- a) **odstavec B117A na finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění vyplývající z použití odstavce B115 (zmírnění rizik) a**
- b) **odstavce 88 a 89 na všechny ostatní finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění.**

- 88 Při použití odst. 87A písm. b), nepoužije-li se odstavec 89, účetní jednotka zvolí některou z následujících účetních metod:
- a) zařazení finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění za příslušné období do hospodářského výsledku nebo
 - b) rozčlenění finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění za příslušné období tak, aby byla do hospodářského výsledku zahrnuta částka určená systematickou alokací očekávaných celkových finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění za dobu trvání skupiny pojistných smluv, a to za použití odstavců B130–B133.
- 89 Při použití odst. 87A písm. b) u pojistných smluv s prvky přímé účasti, pro které účetní jednotka drží podkladové položky, účetní jednotka zvolí některou z následujících účetních metod:
- a) zařazení finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění za příslušné období do hospodářského výsledku nebo
 - b) rozčlenění finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění za příslušné období tak, aby byla do hospodářského výsledku zahrnuta částka, která vylučuje účetní neshodu s výnosy nebo náklady uvedenými v hospodářském výsledku u držených podkladových položek, a to za použití odstavců B134–B136.
- 90 Pokud účetní jednotka zvolí účetní metodu stanovenou v odst. 88 písm. b) nebo v odst. 89 písm. b), začlení do ostatního úplného výsledku rozdíl mezi finančními výnosy nebo náklady z pojistného plnění oceněnými na základě stanoveném v uvedených odstavcích a celkovými finančními výnosy nebo náklady z pojistného plnění za příslušné období.
- 91 Pokud účetní jednotka převede skupinu pojistných smluv nebo vyjme pojistnou smlouvu za použití odstavce 77:
- a) reklasifikuje do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*) veškeré zbývající částky za skupinu (nebo smlouvu), jež byly předtím uznány v ostatním úplném výsledku, protože si účetní jednotka zvolila účetní metodu podle odst. 88 písm. b);
 - b) nereklasifikuje do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz IAS 1) žádné zbývající částky za skupinu (nebo smlouvu), jež byly předtím uznány v ostatním úplném výsledku, protože si účetní jednotka zvolila účetní metodu podle odst. 89 písm. b).
- 92 Odstavec 30 vyžaduje, aby účetní jednotka pro účely přecenění položek v cizí měně na funkční měnu účetní jednotky zacházela s pojistnou smlouvou jako s peněžní položkou podle IAS 21. Účetní jednotka zahrne kurzové rozdíly ze změn účetní hodnoty skupin pojistných smluv do výkazu zisků a ztrát, pokud se netýkají změn účetní hodnoty skupin pojistných smluv zařazených do ostatního úplného výsledku při použití odstavce 90, přičemž v takovém případě se tyto kurzové rozdíly uvedou v ostatním úplném výsledku.

ZVEŘEJNĚNÍ

- 93 Cílem požadavků na zveřejňování je, aby účetní jednotka zveřejnila v komentáři informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu (výkazech) finanční výkonnosti a ve výkazu peněžních toků poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Pro dosažení tohoto cíle musí účetní jednotka zveřejnit kvalitativní a kvantitativní informace o:
- a) částkách uznaných v její účetní závěrce v souvislosti se smlouvami spadajícími do rozsahu působnosti IFRS 17 (viz odstavec 97–116);
 - b) podstatných úsudcích a změnách těchto úsudků provedených při použití IFRS 17 (viz odstavec 117–120) a
 - c) povaze a rozsahu rizik ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 (viz odstavec 121–132).
- 94 Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z těchto různých požadavků. Pokud informace zveřejněné za použití odstavců 97–132 nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 93, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, které jsou ke splnění tohoto cíle nutné.
- 95 Účetní jednotka seskupí nebo rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nepodstatných podrobností, nebo seskupením položek s odlišnými charakteristikami.
- 96 Požadavky týkající se významnosti a agregace informací stanoví odstavce 29–31 IAS 1. Příklady základů pro agregaci, které mohou být vhodné pro informace zveřejněné o pojistných smlouvách, jsou následující:

- a) typ smlouvy (například významné druhy produktů);
- b) zeměpisná oblast (například země nebo region) nebo
- c) povinně vykazovaný segment, jak jej definuje IFRS 8 *Provozní segmenty*.

Vysvětlení uznaných částek

- 97 Z informací zveřejňovaných podle odstavců 98–109A se na smlouvy, u nichž byla uplatněna metoda alokace pojistného, použijí jen zveřejňované informace uvedené v odstavcích 98–100, 102–103, 105–105B a 109A. Pokud účetní jednotka používá metodu alokace pojistného, zveřejní rovněž:
- a) která z kritérií v odstavcích 53 a 69 splnila;
 - b) zda provádí úpravu o časovou hodnotu peněz a dopad finančního rizika za použití odstavce 56, odst. 57 písm. b) a odst. 59 písm. b) a
 - c) metodu, kterou zvolila pro uznání peněžních toků z pořízení pojistných smluv za použití odst. 59 písm. a).
- 98 Účetní jednotka zveřejní sesouhlasení, která budou ukazovat, jak se čisté účetní hodnoty smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 měnily během období v důsledku peněžních toků a výnosů a nákladů uznaných ve výkazu (výkazech) finanční výkonnosti. Pro vystavené pojistné smlouvy a držené zajištění smlouvy se zveřejní samostatná sesouhlasení. Účetní jednotka přizpůsobí požadavky odstavců 100–109 tak, aby odrážely charakteristiky držených zajištění smluv, které se liší od vystavených pojistných smluv, například generování nákladů nebo snižování nákladů, a nikoli výnosů.
- 99 Účetní jednotka poskytne v rámci sesouhlasení dostatek informací, aby umožnila uživatelům účetní závěrky určit změny týkající se peněžních toků a částek uznaných ve výkazu (výkazech) finanční výkonnosti. Aby vyhověla tomuto požadavku, účetní jednotka:
- a) v tabulce zveřejní sesouhlasení stanovená v odstavcích 100–105B a
 - b) u každého sesouhlasení zveřejní čisté účetní hodnoty na počátku a konci období, rozčleněné na celkovou částku za portfolia smluv, které představují aktiva, a celkovou částku za portfolia smluv, které představují závazky rovnající se částkám zveřejněným ve výkazu o finanční pozici za použití odstavce 78.
- 100 Účetní jednotka zveřejní sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků odděleně pro každou z těchto položek:
- a) čisté závazky (nebo aktiva) týkající se zbývajících složky pojistného krytí, s vyloučením ztrátové složky;
 - b) ztrátová složka (viz odstavce 47–52 a 57–58);
 - c) závazky ze vzniklých pojistných nároků. U pojistných smluv, na které byla uplatněna metoda alokace pojistného popsaná v odstavcích 53–59 nebo 69–70A, účetní jednotka zveřejní samostatná sesouhlasení pro:
 - i) odhady současné hodnoty budoucích peněžních toků a
 - ii) rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika.
- 101 U pojistných smluv jiných než pojistné smlouvy, na které byla uplatněna metoda alokace pojistného popsaná v odstavcích 53–59 nebo 69–70A, účetní jednotka zveřejní také sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků odděleně pro každou z těchto položek:
- a) odhady současné hodnoty budoucích peněžních toků;
 - b) rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika a
 - c) marži z pojistné smlouvy.
- 102 Cílem sesouhlasení podle odstavců 100–101 je poskytnout různé druhy informací o výsledku služby poskytované na základě pojistných smluv.
- 103 Účetní jednotka v sesouhlaseních podle odstavce 100 odděleně zveřejní každou z následujících částek týkajících se služeb, je-li to relevantní:
- a) pojistné výnosy;
 - b) náklady na pojistné služby, přičemž vykáže samostatně:
 - i) vzniklé pojistné nároky (vyjma investičních složek) a ostatní náklady na pojistné služby;
 - ii) amortizaci peněžních toků z pořízení pojistných smluv;
 - iii) změny týkající se poskytnuté služby, tj. změny peněžních toků z plnění týkající se závazku ze vzniklých pojistných nároků; a

- iv) změny týkající se budoucích služeb, tj. ztráty ze skupiny nevýhodných smluv a zrušení takových ztrát;
 - c) investiční složky vyloučené z pojistných výnosů a nákladů na pojistné služby (společně s refundacemi pojistného, pokud refundace pojistného nejsou vykázány jako součást peněžních toků za dané období popsané v odst. 105 písm. a) bodě i)).
- 104 Účetní jednotka v sesouhlaseních podle odstavce 101 odděleně zveřejní každou z následujících částek týkajících se služeb, je-li to relevantní:
- a) změny týkající se budoucích služeb, za použití odstavců B96–B118, u nichž odděleně uvede:
 - i) změny v odhadech, které upravují marži z pojistné smlouvy;
 - ii) změny v odhadech, které neupravují marži z pojistné smlouvy, tj. ztráty ze skupiny nevýhodných smluv a zrušení těchto ztrát, a
 - iii) dopady smluv prvotně uznaných v daném období;
 - b) změny týkající se současných služeb, tj.:
 - i) částku marže z pojistné smlouvy uznanou v hospodářském výsledku, aby odrážela poskytování služeb;
 - ii) změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika, která se netýká budoucích služeb nebo poskytnutých služeb, a
 - iii) *korekce na základě zkušenosti* (viz odst. B97 písm. c) a odst. B113 písm. a)), kromě částek spojených s rizikovou úpravou týkající se nefinančního rizika zahrnutého v bodě ii);
 - c) změny týkající se poskytnuté služby, tj. změny peněžních toků z plnění týkající se vzniklých pojistných nároků (viz odst. B97 písm. b) a odst. B113 písm. a)).
- 105 Aby účetní jednotka dokončila sesouhlasení podle odstavců 100–101, dále odděleně zveřejní každou z následujících částek netýkajících se služeb poskytovaných v daném období, je-li to relevantní:
- a) peněžní toky v daném období, včetně:
 - i) pojistného přijatého za vystavené pojistné smlouvy (nebo zaplaceného na držené zajistné smlouvy);
 - ii) peněžních toků z pořízení pojistných smluv a
 - iii) zaplacených vzniklých pojistných plnění a jiných nákladů na pojistné služby zaplacených za vystavené pojistné smlouvy (nebo získaných zpět v rámci držených zajistných smluv), vyjma peněžních toků z pořízení pojistných smluv;
 - b) dopad změn rizika neplnění výstavce držených zajistných smluv;
 - c) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění a
 - d) jakékoli dodatečné řádkové položky, které budou případně nutné k pochopení čisté účetní hodnoty pojistných smluv.
- 105A Účetní jednotka zveřejní sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků aktiv z peněžních toků z pořízení pojistných smluv uznaných za použití odstavce 28B. Účetní jednotka seskupí údaje pro sesouhlasení na takové úrovni, která odpovídá úrovni sesouhlasení pojistných smluv, a to za použití odstavce 98.
- 105B Účetní jednotka v sesouhlasení požadovaném podle odstavce 105A odděleně zveřejní jakékoli ztráty ze znehodnocení a zrušení ztrát ze znehodnocení uznané za použití odstavců 28E–28F.
- 106 U vystavených pojistných smluv jiných než pojistné smlouvy, na které byla uplatněna metoda alokace pojistného popsaná v odstavcích 53–59, účetní jednotka zveřejní analýzu výnosů z pojistných smluv uznaných za příslušné období, které zahrnují tyto položky:
- a) částky týkající se změn závazku ze zbývajících pojistného krytí podle odstavce B124, přičemž vykáže odděleně:
 - i) náklady na pojistné služby vzniklé během daného období, podle odst. B124 písm. a);
 - ii) změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika podle odst. B124 písm. b);
 - iii) částku marže z pojistné smlouvy uznanou v hospodářském výsledku z důvodu poskytování pojistných služeb v daném období podle odst. B124 písm. c), a
 - iv) případně jiné částky, například korekce na základě zkušenosti u přijatého pojistného jiného než souvisejícího s budoucími službami podle odst. B124 písm. d);

- b) alokace části pojistného, které se týká úhrady peněžních toků z pořízení pojistných smluv (viz odstavec B125).
- 107 U pojistných smluv jiných než pojistné smlouvy, na které byla uplatněna metoda alokace pojistného popsaná v odstavcích 53–59 nebo 69–70A, účetní jednotka zveřejní dopad na výkaz o finanční pozici odděleně pro vystavené pojistné smlouvy a držené zajistné smlouvy, které jsou prvotně uznány v daném období, přičemž vykáže jejich dopad při prvotním uznání na:
- a) odhady současné hodnoty budoucích odchozích peněžních toků, přičemž odděleně vykáže částku peněžních toků z pořízení pojistných smluv;
 - b) odhady současné hodnoty budoucích přijatých peněžních toků;
 - c) rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika a
 - d) marži z pojistné smlouvy.
- 108 V informacích zveřejňovaných podle odstavce 107 účetní jednotka odděleně uvede částky vyplývající ze:
- a) smluv pořízených od jiných subjektů při převodech pojistných smluv nebo v podnikových kombinacích a
 - b) skupin smluv, které jsou nevýhodné.
- 109 U pojistných smluv jiných než pojistné smlouvy, na které byla uplatněna metoda alokace pojistného popsaná v odstavcích 53–59 nebo 69–70A, účetní jednotka zveřejní, kdy očekává uznání marže z pojistné smlouvy zbývající ke konci vykazovaného období v hospodářském výsledku kvantitativně, a to v příslušných časových pásmech. Tyto informace se zveřejní odděleně pro vystavené pojistné smlouvy a držené zajistné smlouvy.
- 109A Účetní jednotka zveřejní kvantitativně, a to v příslušných časových pásmech, kdy očekává vynětí aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv za použití odstavce 28C.
- Finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění*
- 110 Účetní jednotka zveřejní a vysvětlí celkovou částku finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění za vykazované období. Konkrétně účetní jednotka vysvětlí vztah mezi finančními výnosy nebo náklady z pojistného plnění a investičními výnosy ze svých aktiv, aby umožnila uživatelům své účetní závěrky posoudit zdroje finančních výnosů nebo nákladů uznaných v hospodářském výsledku a v ostatním úplném výsledku.
- 111 U smluv s prvky přímé účasti účetní jednotka popíše skladbu podkladových položek a zveřejní jejich reálnou hodnotu.
- 112 Pokud se účetní jednotka u smluv s prvky přímé účasti rozhodne neupravovat marži z pojistné smlouvy o některé změny peněžních toků z plnění při použití odstavce B115, zveřejní dopad této volby na úpravu marže z pojistné smlouvy v běžném období.
- 113 Pokud účetní jednotka u smluv s prvky přímé účasti změní základ rozčlenění finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění na hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek při použití odstavce B135, zveřejní v období, kdy došlo ke změně metody:
- a) důvod, proč byla účetní jednotka povinná změnit základ rozčlenění;
 - b) částku veškerých úprav jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a
 - c) účetní hodnotu skupiny pojistných smluv, kterých se změna týkala, k datu změny.
- Úpravy v důsledku přechodu na standard*
- 114 Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky určit dopad skupin pojistných smluv oceněných k datu přechodu na standard za použití modifikovaného retrospektivního přístupu (viz odstavce C6–C19A) nebo přístupu na základě reálné hodnoty (viz odstavce C20–C24B) na marži z pojistné smlouvy a výnosy z pojistných smluv v následujících obdobích. Účetní jednotka tedy zveřejní sesouhlasení marže z pojistné smlouvy za použití odst. 101 písm. c) a částku výnosů z pojistných smluv za použití odst. 103 písm. a), a to odděleně pro:
- a) pojistné smlouvy, které existovaly k datu přechodu na standard, na něž účetní jednotka použila modifikovaný retrospektivní přístup;
 - b) pojistné smlouvy, které existovaly k datu přechodu na standard, na něž účetní jednotka použila přístup na základě reálné hodnoty, a
 - c) všechny ostatní pojistné smlouvy.
- 115 U všech období, za něž se zveřejňují informace za použití odst. 114 písm. a) nebo b), aby mohli uživatelé účetní závěrky porozumět povaze a významu metod a úsudků použitých při určování úprav v důsledku

přechodu na standard, účetní jednotka vysvětlí, jak určila ocenění pojistných smluv k datu přechodu na standard.

- 116 Účetní jednotka, která se rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek, použije odst. C18 písm. b), odst. C19 písm. b), odst. C24 písm. b) a odst. C24 písm. c) k určení kumulativního rozdílu mezi finančními výnosy nebo náklady z pojistného plnění, které by byly uznány v hospodářském výsledku, a celkovými finančními výnosy nebo náklady z pojistného plnění k datu přechodu na standard pro skupiny pojistných smluv, kterých se rozčlenění týká. Za všechna období, v nichž existují částky určené za použití uvedených odstavců, zveřejní účetní jednotka sesouhlasení počátečního a konečného zůstatku kumulativních částek uvedených v ostatním úplném výsledku pro finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku souvisejícího se skupinou pojistných smluv. Sesouhlasení zahrnuje například zisky nebo ztráty uznané v ostatním úplném výsledku za příslušné období a zisky nebo ztráty uznané v ostatním úplném výsledku za minulá období a reklasifikované v daném období do hospodářského výsledku.

Podstatné úsudky při použití IFRS 17

- 117 Účetní jednotka zveřejní podstatné úsudky a změny úsudků učiněné při použití IFRS 17. Konkrétně účetní jednotka zveřejní: použité vstupy, předpoklady a techniky odhadů včetně:
- a) metod použitých k ocenění pojistných smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 a procesů pro odhad vstupů pro tyto metody. Není-li to prakticky neproveditelné, poskytne účetní jednotka také kvantitativní informace o těchto vstupech;
 - b) všech změn metod a postupů pro odhad vstupů použitých k ocenění smluv, důvodu každé změny a typu dotčených smluv;
 - c) v rozsahu nezahrnutém v písmenu a) přístup použitý:
 - i) k odlišení změn odhadů budoucích peněžních toků vyplývajících z rozhodnutí na základě vlastního uvážení účetní jednotky od jiných změn odhadů budoucích peněžních toků u smluv bez prvků přímé účasti (viz odstavec B98);
 - ii) k určení rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika včetně toho, zda jsou změny rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika rozčleněny na složku pojistné služby a finanční složku související s pojistnou smlouvou, nebo zda jsou v plné výši uvedeny ve výsledku služby poskytované z pojistných smluv;
 - iii) k určení diskontních sazeb;
 - iv) k určení investičních složek a
 - v) k určení poměrné váhy plnění poskytovaných pojistným krytím a službou zabezpečující investiční výnos nebo pojistným krytím a s investicí související službou (viz odstavce B119–B119B).
- 118 Pokud se při použití odst. 88 písm. b) nebo odst. 89 písm. b) účetní jednotka rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na částky vykázané v hospodářském výsledku a částky vykázané v ostatním úplném výsledku, zveřejní účetní jednotka vysvětlení metod použitých k určení finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění uznaných v hospodářském výsledku.
- 119 Účetní jednotka zveřejní míru spolehlivosti použitou k určení rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika. Pokud účetní jednotka použije k určení rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika jinou techniku než techniku míry spolehlivosti, zveřejní použitou techniku a míru spolehlivosti odpovídající výsledkům takové techniky.
- 120 Účetní jednotka zveřejní výnosovou křivku (nebo škálu výnosových křivek) použitou k diskontování peněžních toků, které se neliší podle výnosů z podkladových položek, za použití odstavce 36. Pokud účetní jednotka přistoupí k souhrnnému zveřejnění informací za více skupin pojistných smluv, zveřejní je buď ve formě vážených průměrů, nebo relativně úzce vymezených pásem.

Povaha a rozsah rizik vyplývajících ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17

- 121 Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit povahu, částku, načasování a míru nejistoty budoucích peněžních toků vyplývajících ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17. Odstavce 122–132 obsahují požadavky na zveřejňované informace, které by obvykle byly nutné ke splnění tohoto požadavku.
- 122 Tyto zveřejňované informace se zaměřují na pojistná a finanční rizika vyplývající z pojistných smluv a na způsob jejich řízení. Mezi finanční rizika patří zejména úvěrové riziko, riziko likvidity a tržní riziko.
- 123 Pokud informace zveřejněné o expozici účetní jednotky vůči riziku ke konci vykazovaného období nevyjadřují expozici účetní jednotky vůči riziku během období, účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost, důvod, proč údaj o expozici vůči riziku ke konci období není dostatečně vypovídající, a další informace, které dostatečně vypovídají o riziku účetní jednotky během období.

- 124 Pro každý typ rizika vyplývající ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 účetní jednotka zveřejní:
- a) míru rizika a způsob jejího vzniku;
 - b) své cíle, zásady a postupy řízení rizik a metody ocenění těchto rizik a
 - c) případné změny v písmenech a) nebo b) oproti předchozímu období.

- 125 Pro každý typ rizika vyplývající ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 účetní jednotka zveřejní:
- a) souhrnné kvantitativní údaje o tom, do jaké míry je vystavena danému riziku ke konci vykazovaného období. Toto zveřejnění musí vycházet z informací poskytovaných interně klíčovému vedení účetní jednotky;
 - b) informace zveřejňované podle odstavců 127–132 v rozsahu, který není stanoven za použití písmene a) tohoto odstavce.

- 126 Účetní jednotka zveřejní informace o dopadu regulačních prostředí, v nichž působí, například minimální kapitálové požadavky nebo požadované záruky úrokové sazby. Pokud účetní jednotka při určování skupin pojistných smluv, na které použije požadavky na uznání a ocenění podle IFRS 17, použije odstavec 20, tuto skutečnost zveřejní.

Všechny druhy rizik – koncentrace rizik

- 127 Účetní jednotka zveřejní informace o koncentracích rizik vyplývajících ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, včetně popisu toho, jak účetní jednotka koncentrace stanovuje, a popis sdílené charakteristiky, která identifikuje každou koncentraci (např. typ pojistné události, odvětví, zeměpisná oblast nebo měna). Koncentrace finančního rizika mohou vznikat například ze záruk úrokových sazeb, které vstoupí v účinnost na téže úrovni pro velký počet smluv. Koncentrace finančního rizika mohou také vznikat z koncentrací nefinančního rizika, pokud například účetní jednotka poskytuje farmaceutickým společnostem krytí odpovědnosti za výrobek a současně v těchto společnostech drží investiční podíly.

Pojistná a tržní rizika – analýza citlivosti

- 128 Účetní jednotka zveřejní informace o citlivostech vůči změnám rizikových proměnných vyplývajících ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17. Aby vyhověla tomuto požadavku, účetní jednotka zveřejní:
- a) analýzu citlivosti, která ukazuje, jak by byl hospodářský výsledek a vlastní kapitál ovlivněn změnami rizikových proměnných, které byly důvodně možné ke konci vykazovaného období:
 - i) u pojistného rizika – s uvedením dopadu pro vystavené pojistné smlouvy před a po zmírnění rizik pomocí držených zajistných smluv a
 - ii) u každého typu tržního rizika – způsobem, který vysvětluje vztah mezi citlivostí vůči změnám rizikových proměnných vyplývajících z pojistných smluv a změnám rizikových proměnných vyplývajících z finančních aktiv držených účetní jednotkou;
 - b) metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti a
 - c) změny metod a předpokladů použitých při přípravě analýz citlivosti oproti předchozímu období a důvody těchto změn.

- 129 Pokud účetní jednotka vypracuje analýzu citlivosti, která uvádí, jak jsou částky, jež se liší od částek stanovených v odst. 128 písm. a), ovlivněny změnami rizikových proměnných, a tuto analýzu citlivosti používá k řízení rizik vyplývajících ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17, může tuto analýzu citlivosti použít místo analýzy stanovené v odst. 128 písm. a). 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 cíle použité metody a případných omezení, která mohou ovlivnit poskytované informace.

Pojistné riziko – vývoj pojistných nároků

- 130 Účetní jednotka zveřejní skutečné pojistné události ve srovnání s předchozími odhady nediskontované částky pojistných nároků (tj. vývoj pojistných nároků). Údaje o vývoji pojistných nároků se zveřejní od období, kdy vznikl nejzazší věcný nárok, u něhož na konci vykazovaného období stále trvá nejistota v částce a termínech škodných výplat, není však třeba zveřejňovat údaje za období začínající více než 10 let před koncem vykazovaného období. Účetní jednotka není povinna zveřejnit informace o vývoji pojistných nároků, u nichž se nejistota v částce a termínu výplat nároků obvykle vyřeší během jednoho roku. Účetní jednotka sesouhlasí zveřejněné informace o vývoji pojistných nároků se souhrnnou účetní hodnotou skupin pojistných smluv, kterou zveřejňuje podle odst. 100 písm. c).

Úvěrové riziko – jiné informace

131 U úvěrového rizika vyplývajícího ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 zveřejní účetní jednotka:

- a) částku, která nejlépe vyjadřuje její maximální expozici vůči úvěrovému riziku ke konci vykazovaného období, odděleně pro vystavené a držené zajištění smlouvy, a
- b) informace o úvěrové kvalitě držených zajištěných smluv, které představují aktiva.

Riziko likvidity – jiné informace

132 U rizika likvidity vyplývajícího ze smluv spadajících do rozsahu působnosti IFRS 17 účetní jednotka zveřejní:

- a) popis řízení rizika likvidity;
- b) oddělené analýzy splatností pro portfolia vystavených pojistných smluv, které představují závazky, a portfolia držených zajištěných smluv, které představují závazky, jež budou uvádět alespoň čisté peněžní toky z portfolií pro každý rok z prvních pěti let od data vykazání a souhrnně za dobu po prvních pěti letech. Účetní jednotka není povinna do těchto analýz zařadit závazky ze zbývajících pojistného krytí oceněné za použití odstavců 55–59 a odstavců 69–70A. Analýzy mohou mít podobu:
 - i) analýzy zbývajících smluvních nediskontovaných čistých peněžních toků zpracované pomocí odhadovaného načasování nebo
 - ii) analýzy odhadů současné hodnoty budoucích peněžních toků zpracované pomocí odhadovaného načasování;
- c) částky splatné na požádání, s vysvětlením vztahu mezi takovými částkami a účetní hodnotou souvisejících portfolií smluv, nejsou-li zveřejněny podle písmene b) tohoto odstavce.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu IFRS 17 Pojistné smlouvy.

marže z pojistné smlouvy	Složka účetní hodnoty aktiva nebo závazku vztahující se ke skupině pojistných smluv , jež představuje nerealizovaný zisk, který účetní jednotka uzná v průběhu poskytování pojistných služeb v rámci této skupiny pojistných smluv .
doba pojistného krytí	Doba, během níž účetní jednotka poskytuje pojistné služby . Tato doba zahrnuje pojistné služby , které se týkají veškerého pojistného v rámci doby trvání dané pojistné smlouvy .
korekce na základě zkušenosti	Rozdíl: a) v případě příjmů z pojistného (a veškerých souvisejících peněžních toků, například peněžních toků z pořízení pojistných smluv a daní z pojistného) – mezi odhadem částek očekávaných v průběhu období stanoveným na počátku období a skutečnými peněžními toky v daném období, nebo b) v případě nákladů na pojistné služby (kromě nákladů na pořízení pojistné smlouvy) – mezi odhadem částek nákladů očekávaných v průběhu období stanoveným na počátku období a skutečnými částkami vynaloženými v daném období.
finanční riziko	Riziko možné budoucí změny jedné nebo více specifikovaných úrokových sazeb, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu nebo úvěrového indexu nebo jiné proměnné za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná výlučně spojena s jednou stranou smlouvy.
peněžní toky z plnění	Explicitní, nezakreslený a pravděpodobnostně vážený odhad (tj. očekávaná hodnota) současné hodnoty budoucích odchozích peněžních toků minus současná hodnota budoucích přijatých peněžních toků, které vzniknou během plnění pojistných smluv účetní jednotkou, včetně rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika .
skupina pojistných smluv	Soubor pojistných smluv vyplývající z rozdělení portfolia pojistných smluv přinejmenším na smlouvy vystavené v období nejvýše jednoho roku, které při prvotním uznání vykazují tyto charakteristiky: a) jsou nevýhodné, pokud takové smlouvy existují; b) není u nich identifikována žádná podstatná pravděpodobnost, že by se následně staly nevýhodnými, pokud takové smlouvy existují, nebo c) nespádají do možností podle písmen a) nebo b), pokud takové smlouvy existují.
peněžní toky z pořízení pojistných smluv	Peněžní toky plynoucí z nákladů na prodej, upsání a zahájení skupiny pojistných smluv (smluv vystavených nebo smluv, jejichž vystavení se očekává), které jsou přímo přiřaditelné portfoliu pojistných smluv , k němuž daná skupina přísluší. Tyto peněžní toky zahrnují peněžní toky, které nejsou přímo přiřaditelné jednotlivým smlouvám nebo skupinám pojistných smluv v rámci daného portfolia.
pojistná smlouva	Smlouva, na jejímž základě jedna strana (výstavce) přijímá podstatné pojistné riziko jiné strany (pojistníka) tím, že souhlasí s kompenzací pojistníka , pokud by určitá konkrétní nejistá událost v budoucnosti (pojistná událost) pojistníka nepříznivě ovlivnila.
pojistné služby	Následující služby, které účetní jednotka poskytuje pojistníkovi na základě pojistné smlouvy : a) krytí pojistné události (pojistné krytí); b) u pojistných smluv bez prvků přímé účasti generování investičního výnosu pro pojistníka, je-li to relevantní (služba zabezpečující investiční výnos), a

pojistná smlouva s prvky přímé účasti

pojistná smlouva bez prvků přímé účasti

pojistné riziko

pojistná událost

investiční složka

investiční smlouva s prvky dobrovolné účasti

závazek ze vzniklých pojistných nároků

závazek ze zbývajících pojistného krytí

- c) u **pojistných smluv s prvky přímé účasti** správa podkladových položek v zastoupení **pojistníka** (s investicí související služba).

Pojistná smlouva, u níž při uzavření:

- a) smluvní podmínky stanoví, že **pojistník** má podíl na určité části jasně vymezené skupiny **podkladových položek**;
- b) účetní jednotka očekává, že **pojistníkovi** vyplatí částku ve výši podstatné části výnosů z **podkladových položek** v reálné hodnotě, a
- c) účetní jednotka očekává, že podstatná část jakékoli změny částek, které mají být vyplaceny **pojistníkovi**, se bude měnit podle změn reálné hodnoty **podkladových položek**.

Pojistná smlouva, která není **pojistnou smlouvou s prvky přímé účasti**.

Jiné než **finanční riziko** přenesené z pojistníka na výstavce pojistné smlouvy.

Nejistá budoucí událost krytá **pojistnou smlouvou**, která tvoří **pojistné riziko**.

Částky, které je podle **pojistné smlouvy** povinná účetní jednotka vyplatit za všech okolností **pojistníkovi** bez ohledu na to, zda nastane **pojistná událost**.

Finanční nástroj, který konkrétnímu investorovi poskytuje smluvní právo obdržet jako doplněk částky, která nepodléhá vůli výstavce, dodatečné částky:

- a) u nichž se předpokládá, že budou podstatnou částí celkových smluvních plnění;
- b) jejichž termín nebo výše jsou smluvně na vůli výstavce, a
- c) takové, které se smluvně zakládají na:
 - i) výnosech z určené skupiny smluv nebo určeného typu smlouvy;
 - ii) realizovaných a/nebo nerealizovaných investičních výnosech z určené skupiny aktiv držených výstavcem, nebo
 - iii) hospodářském výsledku účetní jednotky nebo fondu, které smlouvu vystavují.

Povinnost účetní jednotky:

- a) vyšetřit a uhradit platné pojistné nároky z titulu **pojistných událostí**, které již nastaly, včetně událostí, které nastaly, ale u nichž nejsou pojistné nároky doposud ohlášeny, a ostatních vzniklých nákladů na pojištění a
- b) uhradit částky, které nejsou uvedeny pod písmenem a) a které se týkají:
 - i) **pojistných služeb**, které již byly poskytnuty, nebo
 - ii) jakýchkoli **investičních složek** nebo jiných částek, které nesouvisí s poskytováním **pojistných služeb** a které nejsou zahrnuty do **závazku ze zbývajících pojistného krytí**.

Povinnost účetní jednotky:

- a) vyšetřit a uhradit platné nároky na základě stávajících **pojistných smluv** z titulu **pojistných událostí**, které dosud nenastaly (tj. povinnost, která se týká dosud neuplynulé části doby pojistného krytí), a
- b) uhradit částky na základě stávajících **pojistných smluv**, které nejsou uvedeny pod písmenem a) a které se týkají:
 - i) doposud neposkytnutých **pojistných služeb** (tj. povinností, které se týkají budoucího poskytování **pojistných služeb**) nebo
 - ii) jakýchkoli **investičních složek** nebo jiných částek, které nesouvisí s poskytováním **pojistných služeb** a které nebyly převedeny do **závazku ze vzniklých pojistných nároků**.

pojistník	Strana, která má právo na kompenzaci na základě pojistné smlouvy , pokud dojde k pojistné události .
portfolio pojistných smluv	Pojistné smlouvy , které podléhají podobným rizikům a jsou řízeny společně.
zajistná smlouva	Pojistná smlouva vystavená jednou účetní jednotkou (zajistitelem) za účelem kompenzace jiné účetní jednotky za pojistné nároky z jedné nebo více pojistných smluv vystavených touto jinou účetní jednotkou (podkladových smluv).
riziková úprava týkající se nefinančního rizika	Kompenzace, kterou účetní jednotka požaduje za to, že nese nejistotu související s výší a načasováním peněžních toků, jež vyplývá z nefinančního rizika při plnění pojistných smluv účetní jednotkou.
podkladové položky	Položky, které určují některé z částek splatných pojistníkovi . Podkladové položky mohou zahrnovat jakékoli položky, například referenční portfolio aktiv, čistá aktiva účetní jednotky nebo určitou podmnožinu čistých aktiv účetní jednotky.

Dodatek B
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu IFRS 17 Pojistné smlouvy.

- B1 Tento dodatek uvádí pokyny týkající se následujících položek:
- a) definice pojistné smlouvy (viz odstavce B2–B30);
 - b) oddělení složek z pojistné smlouvy (odstavce B31–B35);
 - ba) aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv (viz odstavce B35A–B35D);
 - c) oceňování (viz odstavce B36–B119F);
 - d) výnosy z pojistných smluv (viz odstavce B120–B127);
 - e) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění (viz odstavce B128–B136) a
 - f) mezitímní účetní závěrka (viz odstavce B137).

DEFINICE POJISTNÉ SMLOUVY (DODATEK A)

- B2 Tento oddíl obsahuje pokyny k definici pojistné smlouvy vymezené v dodatku A. Zabývá se následujícími body:
- a) nejistá budoucí událost (viz odstavce B3–B5);
 - b) platby v naturáliích (viz odstavec B6);
 - c) rozdíl mezi pojistným rizikem a jinými riziky (viz odstavce B7–B16);
 - d) podstatné pojistné riziko (viz odstavce B17–B23);
 - e) změny v úrovni pojistného rizika (viz odstavce B24–B25) a
 - f) příklady pojistných smluv (viz odstavce B26–B30).

Nejistá budoucí událost

- B3 Nejistota (nebo riziko) je podstatou pojistné smlouvy. V této souvislosti je při uzavření pojistné smlouvy nejistá nejméně jedna z následujících skutečností:
- a) pravděpodobnost vzniku pojistné události;
 - b) kdy nastane pojistná událost nebo
 - c) kolik bude muset účetní jednotka zaplatit, pokud nastane pojistná událost.

- B4 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.

- B5 Některé pojistné smlouvy pokrývají události, k nimž už došlo, ale jejichž finanční dopad je stále nejistý. Příkladem je pojistná smlouva, která poskytuje pojistné krytí proti nepříznivému vývoji události, která již nastala. V takovýchto smlouvách je pojistnou událostí zjištění konečného nákladu na tyto nároky.

Platby v naturáliích

- B6 Některé pojistné smlouvy vyžadují nebo umožňují platby v naturáliích. V takových případech účetní jednotka poskytne pojistníkovi zboží nebo služby, aby vypořádala svůj závazek odškodnit pojistníka za pojistné události. Příkladem je případ, kdy účetní jednotka nahradí přímo odcizený předmět, místo aby pojistníkovi vyplatila finanční odškodnění za jeho ztrátu. Dalším příkladem je případ, kdy účetní jednotka použije své vlastní nemocnice a zdravotnický personál pro poskytnutí lékařských služeb krytých pojistnou smlouvou. Takovéto smlouvy jsou pojistnými smlouvami, přestože jsou pojistné nároky vypořádány v naturáliích. Servisní smlouvy s pevně stanoveným poplatkem, které splňují podmínky stanovené v odstavci 8, jsou rovněž pojistnými smlouvami, ale při použití odstavce 8 se účetní jednotka může rozhodnout o nich účtovat za použití buď IFRS 17, nebo IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

Rozdíl mezi pojistným rizikem a jinými riziky

- B7 Definice pojistné smlouvy vyžaduje, aby jedna strana přijala podstatné pojistné riziko jiné strany. IFRS 17 definuje pojistné riziko jako „jiné než finanční riziko přenesené z pojistníka na výstavce pojistné smlouvy“. Smlouva, na jejímž základě je výstavce vystaven finančnímu riziku bez podstatného pojistného rizika, není pojistnou smlouvou.

- B8 Definice finančního rizika v dodatku A odkazuje na finanční a nefinanční proměnné. Příklady nefinančních proměnných, které nejsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, zahrnují například index ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo teploty v určitém městě. Finanční riziko neobsahuje riziko nefinančních proměnných, které jsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například vyskytnutí se nebo nevyskytnutí se požáru, který poškodí či zničí majetek této strany. Riziko změn v reálné hodnotě nefinančního aktiva dále není finančním rizikem, pokud reálná hodnota odráží změny v tržních cenách takovýchto aktiv (tj. finanční proměnnou) a podmínku specifického nefinančního aktiva v držení jedné strany smlouvy (tj. nefinanční proměnnou). Například pokud záruka zbytkové hodnoty určitého automobilu, na níž má pojistník pojistný zájem, vystavuje garanta riziku změn fyzického stavu automobilu, toto riziko je rizikem pojistným, a nikoli finančním.
- B9 Některé smlouvy vystavují výstavce vedle podstatného pojistného rizika i finančnímu riziku. Mnohé smlouvy o životních pojistkách například zaručují pojistníkům minimální návratnost, čímž vytvářejí finanční riziko, a současně slibují dávky pro případ úmrtí, které mohou podstatně převyšovat zůstatek na účtu pojistníka, čímž vytvářejí pojistné riziko v podobě rizika úmrtí. Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy.
- B10 Na základě některých smluv pojistná událost spouští výplatu částky napojené na cenový index. Takovéto smlouvy jsou pojistnými smlouvami, pokud by platba, která je podmíněná pojistnou událostí, mohla být podstatná. Například annuita podmíněná dožitím napojená na index životních nákladů převádí pojistné riziko, protože platbu spouští nejistá budoucí událost – dožití osoby, která je příjemcem annuity. Vazba na cenový index je derivát, přenáší však i pojistné riziko, neboť řada plateb, pro které se cenový index použije, závisí na dožití příjemce annuity. Pokud je výsledný převod pojistného rizika podstatný, derivát splňuje definici pojistné smlouvy, a v tomto případě nesmí být oddělen od hostitelské smlouvy (viz odst. 11 písm. a)).
- B11 Pojistné riziko je riziko, které účetní jednotka přejímá od pojistníka. To znamená, že účetní jednotka musí od pojistníka přijmout riziko, kterému již byl pojistník vystaven. Jakékoli nové riziko, které smlouva vytváří pro účetní jednotku nebo pojistníka, není pojistným rizikem.
- B12 Definice pojistné smlouvy se vztahuje k nepříznivému dopadu na pojistníka. Tato definice neomezuje platbu účetní jednotky na částku rovnající se finančnímu dopadu nepříznivé události. Definice například zahrnuje pojistné krytí tzv. „nové za staré“, kdy se pojistníkovi vyplátí částka, která umožňuje nahrazení poškozeného starého majetku novým majetkem. Definice také neomezuje platbu na základě smlouvy o termínové životní pojistce na finanční ztrátu, kterou utrpěly osoby závislé na zesnulém, a stejně tak nevyklučuje smlouvy, které stanoví platbu předem stanovených částek pro vyčíslení ztráty způsobené úmrtím nebo nehodou.
- B13 Některé smlouvy vyžadují platbu, pokud se stane určitá nejistá budoucí událost, ale nevyžadují, aby byl nutnou podmínkou výplaty nepříznivý dopad na pojistníka. Tento typ smlouvy není pojistnou smlouvou ani tehdy, když pojistník používá smlouvu pro zmírnění výchozího rizika. Pokud například pojistník jako zajištění související finanční nebo nefinanční proměnné, která souvisí s peněžními toky z aktiv účetní jednotky, používá derivát, tento derivát není pojistnou smlouvou, neboť platba není podmíněna tím, že je pojistník nepříznivě ovlivněn snížením peněžních toků z aktiv. Definice pojistné smlouvy se vztahuje k nejisté budoucí události, pro kterou je nepříznivý dopad na pojistníka nutným předpokladem výplaty. Smluvní předpoklad nevyžaduje, aby účetní jednotka zkoumala, zda událost skutečně způsobila nepříznivý dopad, ale dovoluje jí odmítnout platbu, pokud není účetní jednotka přesvědčena, že událost skutečně způsobila nepříznivý dopad.
- B14 Riziko zániku nebo trvání (tj. riziko, že pojistník zruší smlouvu dříve nebo později, než výstavce očekával při oceňování smlouvy) není pojistným rizikem, neboť výsledná variabilita platby pojistníkovi není podmíněna nejistou budoucí událostí, která bude mít na pojistníka nepříznivý vliv. 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 takových nákladů nemá na pojistníka nepříznivý vliv.
- B15 V důsledku toho smlouva, která vystavuje účetní jednotku riziku zániku, riziku trvání nebo nákladovému riziku, není pojistnou smlouvou, pokud zároveň nevystavuje účetní jednotku podstatnému pojistnému riziku. Pokud však účetní jednotka zmírní své riziko použitím druhé smlouvy k převodu části jiného než pojistného rizika na jinou stranu, druhá smlouva vystavuje druhou stranu pojistnému riziku.
- B16 Účetní jednotka může přijmout podstatné pojistné riziko od pojistníka pouze tehdy, pokud je účetní jednotka oddělena od pojistníka. V případě vzájemné účetní jednotky přijímá vzájemná účetní jednotka riziko od každého pojistníka a toto riziko spojuje. Ačkoli pojistníci nesou toto spojené riziko kolektivně, neboť drží zbytkový podíl v účetní jednotce, vzájemná účetní jednotka je samostatný subjekt, který dané riziko akceptoval.

Podstatné pojistné riziko

- B17 Smlouva je pojistnou smlouvou pouze tehdy, pokud převádí podstatné pojistné riziko. Odstavce B7–B16 se zabývají pojistným rizikem. Odstavce B18–B23 pojednávají o posouzení, zda je pojistné riziko podstatné.

- B18 Pojistné riziko je podstatné pouze tehdy, pokud by pojistná událost mohla způsobit, že výstavce bude platit dodatečné částky, které jsou podstatné v jakémkoli jediném scénáři s výjimkou takových scénářů, které nemají žádnou obchodní podstatu (tj. žádný zřetelný vliv na ekonomiku transakce). Pokud by pojistná událost mohla znamenat podstatné dodatečné částky splatné v kterémkoli scénáři, který má obchodní podstatu, 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 zbývajících peněžních toků z pojistné smlouvy.
- B19 Mimo to smlouva převádí podstatné pojistné riziko pouze v případě, že existuje scénář, který má obchodní podstatu a v němž má výstavce možnost ztráty na základě současné hodnoty. I pokud zajistná smlouva nevystavuje výstavce možnosti podstatné ztráty, se však má za to, že smlouva převádí podstatné pojistné riziko, pokud na zajištětele převádí v podstatě veškeré pojistné riziko týkající se zajištěných částí podkladových pojistných smluv.
- B20 Dodatečné částky popsané v odstavci B18 se určují na základě současné hodnoty. Pokud pojistná smlouva vyžaduje platbu v případě, že dojde k události s nejistým načasováním, a pokud platba není upravena o časovou hodnotu peněz, mohou existovat scénáře, v nichž se současná hodnota platby zvyšuje i tehdy, pokud je nominální hodnota pevně stanovena. Příkladem je pojištění, které poskytuje pevně stanovenou dávku pro případ úmrtí, pokud pojistník zemře, bez uvedení konce platnosti pojistného krytí (často označované jako celoživotní pojistka na pevně stanovenou částku). Je jisté, že pojistník zemře, ale datum jeho smrti jisté není. Platby mohou být vyplaceny, pokud jednotlivý pojistník zemře dříve, než se očekávalo. Vzhledem k tomu, že tyto platby nejsou upraveny o časovou hodnotu peněz, mohlo by existovat podstatné pojistné riziko i v případě, že z portfolia smluv nebude žádná celková ztráta. Podobně mohou podstatné pojistné riziko vyloučit smluvní podmínky, které zpožďují včasnou výplatu pojistníkovi. Účetní jednotka použije k určení současné hodnoty dodatečných částek diskontní sazby požadované v odstavci 36.
- B21 Dodatečné částky popsané v odstavci B18 se vztahují k současné hodnotě částek, které jsou vyšší než částky, které by byly splatné, pokud by nedošlo k žádné pojistné události (s výjimkou scénářů, které postrádají obchodní podstatu). 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 úmrtí pojistníka, že účetní jednotka již nemůže vykonávat služby správy investic a inkasovat poplatek za tyto služby. Tato ekonomická ztráta pro účetní jednotku však neplyne z pojistného rizika, podobně jako správce podílového fondu nepřebírá pojistné riziko v souvislosti s možným úmrtím 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 tyto poplatky relevantní při stanovení výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí;
 - c) platbu podmíněnou událostí, která nezpůsobila pojistníkovi podstatnou ztrátu. Příkladem by byla smlouva, která požaduje od výstavce, aby zaplatil jeden milion MJ¹, pokud dojde k fyzické škodě na majetku, která způsobí pojistníkovi nepodstatnou ekonomickou ztrátu jedné měnové jednotky. V této smlouvě pojistník převádí na výstavce nepodstatné riziko ztráty jedné měnové jednotky. Zároveň smlouva vytváří nepojistné riziko, že pojistitel bude muset zaplatit 999 999 MJ, pokud dojde k určité události. Vzhledem k tomu, že v tomto případě neexistuje scénář, v němž pojistná událost způsobuje pojistníkovi podstatnou ztrátu, výstavce nepřijímá podstatné pojistné riziko od pojistníka a tato smlouva není pojistnou smlouvou;
 - d) možné náhrady z titulu zajištění. Tyto náhrady účetní jednotka účtuje odděleně.
- B22 Účetní jednotka posuzuje podstatnost pojistného rizika pro každou smlouvu zvlášť. Pojistné riziko tedy může být podstatné, i když existuje minimální pravděpodobnost podstatných ztrát z portfolia nebo skupiny smluv.
- B23 Z odstavců B18–B22 vyplývá, že pokud se má na základě smlouvy vyplatit dávka při úmrtí, která převyšuje částku splatnou při dožití, smlouva bude pojistnou smlouvou, ledaže dodatečná dávka při úmrtí není podstatná (posuzováno s odkazem na smlouvu samotnou, nikoli na celé portfolio smluv). Jak je uvedeno v odst. B21 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 roční anuitě, na jejímž základě se budou vyplácet pravidelné částky po zbytek života pojistníka, je pojistnou smlouvou, pokud souhrnné splátky podmíněné životem nejsou nepodstatné.

Změny v úrovni pojistného rizika

- B24 U některých smluv dochází k převodu pojistného rizika na výstavce po určité době. Příkladem je smlouva, která poskytuje konkrétní investiční návratnost a zahrnuje pro pojistníka možnost použít výnosy z investice při splatnosti k nákupu dožitím podmíněného plnění při stejných sazbách anuity, jaké účetní jednotka účtuje ostatním novým příjemcům anuity v okamžiku, kdy pojistník uplatní své právo. Taková smlouva převádí pojistné riziko na výstavce až v okamžiku, kdy je uplatněno právo, protože účetní jednotka má svobodnou možnost ocenit anuitu na základě, který odráží pojistné riziko, jež bude v daný okamžik převedeno na účetní jednotku. V důsledku toho peněžní toky, které by vznikly při uplatnění práva, spadají mimo rámec doby trvání pojistné smlouvy a před uplatněním práva neexistují peněžní toky v rámci doby trvání pojistné smlouvy. Pokud však smlouva specifikuje sazby anuity (nebo jiný základ stanovení sazeb anuity než tržní sazby), pojistná smlouva převádí pojistné riziko na pojistitele, neboť výstavce je vystaven riziku, že v okamžiku, kdy pojistník uplatní své právo, pro něj budou sazby anuity nepříznivé. V takovém případě jsou peněžní toky, které by vznikly při uplatnění práva, v rámci doby trvání pojistné smlouvy.
- B25 Smlouva, která vyhovuje definici pojistné smlouvy, zůstává pojistnou smlouvou, dokud veškerá práva a závazky nezaniknou (tj. nejsou splněny, zrušeny nebo neskončí jejich platnost), pokud není smlouva vyňata za použití odstavců 74–77 v důsledku změny smlouvy.

Příklady pojistných smluv

- B26 Následují příklady smluv, které jsou pojistnými smlouvami, pokud je převod pojistného rizika podstatný:
- a) pojištění proti krádeži nebo škodě;
 - 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) dožitím podmíněné renty a důchody, tj. smlouvy, které poskytují kompenzaci při nejisté události v budoucnosti – dožití pojištěného nebo příjemce důchodu – aby tomuto pojištěnému nebo příjemci důchodu zajistila úroveň příjmu, která by jinak byla nepříznivě ovlivněna jeho nebo jejím dožitím. (Závazky zaměstnavatele z plánů zaměstnaneckých požitků a závazky z titulu penzijních dávek vykazované dávkově definovanými penzijními plány nespádají za použití odst. 7 písm. b) do rozsahu působnosti IFRS 17);
 - e) pojištění invalidity a nákladů na zdravotní péči;
 - f) garanční pojištění, pojistka pro případ zneužití důvěry, pojistka na splnění smlouvy a kauce při nabídce do veřejné soutěže (*bid bonds*), tj. smlouvy, které poskytují pojistníkovi kompenzaci, pokud jiná strana nesplní smluvní závazek, například závazek zhotovit stavbu;
 - g) záruky na výrobky. Záruky vystavené jinou stranou na výrobky prodávané výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem spadají do rozsahu působnosti IFRS 17. Záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem nespádají za použití odst. 7 písm. a) do rozsahu působnosti IFRS 17, ale do rozsahu působnosti IFRS 15 nebo IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*;
 - h) pojištění vlastnického práva (pojištění proti odhalení vady v právním nároku na nemovitost, která nebyla zjevná, když byla vystavena pojistná smlouva). V tomto případě je pojistnou událostí odhalení vady v právním nároku, a nikoli vada samotná;
 - i) cestovní pojištění (kompenzace v penězích nebo v naturáliích pojistníkům za ztráty, které utrpěli před cestou nebo během cesty);
 - j) pojistné listy pro případ katastrofy, které zajišťují omezené platby jistiny, úroku nebo obojího, pokud určitá událost nepříznivě ovlivní výstavce listu (pokud nevytvoří určitá událost podstatné pojistné riziko, například tehdy, když je událostí změna úrokové sazby nebo měnového kurzu);
 - k) pojistné swapy a jiné smlouvy, které vyžadují platbu závislou na změnách v klimatických, geologických nebo jiných fyzických proměnných, které jsou specifické pro jednu stranu smlouvy.
- B27 Následují příklady položek, které nejsou pojistnými smlouvami:
- a) investiční smlouvy, které mají právní podobu pojistné smlouvy, ale nepřevádějí na výstavce podstatné pojistné riziko. Například životní pojistky, u nichž účetní jednotka nenese žádné podstatné riziko úmrtí nebo pracovní neschopnosti, nejsou pojistnými smlouvami; takové smlouvy jsou finančními nástroji nebo smlouvami o službách – viz odstavec B28. Investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti nesplňují definici pojistné smlouvy, spadají však do rozsahu působnosti IFRS 17, jsou-li vystaveny účetní jednotkou, která také vystavuje pojistné smlouvy, za použití odst. 3 písm. c);
 - b) smlouvy, které mají právní formu pojištění, ale přenášejí veškeré podstatné 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 přenášejí veškeré podstatné pojistné riziko zpět na pojistníky; takové smlouvy jsou finančními nástroji nebo smlouvami o službách (viz odstavec B28);

- c) samopojištění (tj. zachování rizika, které by mohlo být pokryto pojištěním). V takových situacích neexistuje pojistná smlouva, protože neexistuje žádná smlouva s jinou stranou. Pokud tedy účetní jednotka vystaví pojistnou smlouvu své mateřské, dceřiné nebo sesterské společnosti, není v účetní závěrce uvedena pojistná smlouva, neboť neexistuje smlouva s jinou stranou. V individuální nebo samostatné účetní závěrce výstavce nebo pojistníka však je pojistná smlouva vykázána;
- 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 nepříznivě ovlivní pojistníka. To však z definice pojistné smlouvy nevylučuje smlouvy, které specifikují předem stanovenou výplatu pro vyčíslení ztráty způsobené určitou událostí, například smrtí nebo nehodou (viz odstavec B12);
- e) deriváty, které vystavují stranu finančnímu riziku, ale nikoli pojistnému riziku, neboť tyto deriváty vyžadují, aby tato strana provedla platbu (nebo poskytla právo na obdržení platby) výhradně na základě změn jedné nebo více specifikovaných úrokových sazeb, ceny finančního nástroje, ceny komodity, změn měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu nebo úvěrového indexu nebo jakékoli jiné proměnné, a to za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná specifická pro jednu stranu smlouvy;
- f) záruky k úvěru, které vyžadují platby i tehdy, když pojistník neutrpěl ztrátu vyplývající z toho, že dlužník neplatil splátky v termínu splatnosti; o takových smlouvách se účtuje za použití IFRS 9 *Finanční nástroje* (viz odstavec B29);
- g) smlouvy, které vyžadují platbu, jež závisí na klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy (obvykle se popisují jako klimatické deriváty);
- h) smlouvy, které zajišťují omezené výplaty jistiny, úroku nebo obojího v závislosti na klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, jejíž dopad není specifický pro jednu stranu smlouvy (obvykle se označují jako pojistné listy proti riziku katastrofy).

B28 Na smlouvy popsané v odstavci B27 účetní jednotka použije jiné příslušné standardy, například IFRS 9 a IFRS 15.

B29 Záruky k úvěru a úvěrové pojistné smlouvy podle odst. B27 písm. f) mohou mít různou právní formu, například formu záruky, některých typů akreditivu, smlouvy vázané na selhání dlužníka nebo pojistné smlouvy. Tyto smlouvy jsou pojistnými smlouvami, pokud vyžadují, aby výstavce provedl určité platby za účelem odškodnění pojistníka za ztrátu, kterou utrpí, protože určitý dlužník neprovede platbu v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti stanovené v podmínkách dluhového nástroje. Takové pojistné smlouvy jsou však vyloučeny z rozsahu působnosti IFRS 17, pokud výstavce smlouvy předem výslovně neprohlásil, že považuje takovéto smlouvy za smlouvy pojistné, a nepoužil účetní postupy vztahující se na pojistné smlouvy (viz odst. 7 písm. e)).

B30 Záruky k úvěru a úvěrové pojistné smlouvy, které vyžadují platbu i tehdy, když pojistník neutrpěl ztrátu vyplývající z toho, že dlužník neplatil splátky v termínu splatnosti, nespádají do rozsahu působnosti IFRS 17, neboť nepřenesají podstatné pojistné riziko. Takové smlouvy zahrnují smlouvy, jež vyžadují platbu:

- a) bez ohledu na to, zda protistrana drží podkladový dluhový nástroj, nebo
- b) při změně úvěrového ratingu nebo úvěrového indexu, a nikoli tehdy, pokud konkrétní dlužník neprovede platbu při splatnosti.

ODDĚLENÍ SLOŽEK OD POJISTNÉ SMLOUVY (ODSTAVCE 10–13)

Investiční složky (odst. 11 písm. b))

B31 Odst. 11 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka oddělila odlišitelnou investiční složku od hostitelské pojistné smlouvy. Investiční složka je odlišitelná pouze tehdy, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

- a) investiční složka a pojistná složka nejsou do značné míry vzájemně spojeny;
- b) smlouvu s rovnocennými podmínkami na stejném trhu nebo ve stejné jurisdikci prodávají nebo by mohly prodávat samostatně buď subjekty, které vystavují pojistné smlouvy, nebo jiné strany. Účetní jednotka při tomto určení zohlední všechny přiměřeně dostupné informace. Účetní jednotka není povinna provést vyčerpávající šetření, aby určila, zda se investiční složka prodává samostatně.

B32 Investiční složka a pojistná složka jsou do značné míry vzájemně spojeny pouze tehdy, když:

- a) účetní jednotka není schopna ocenit jednu složku, aniž by přihlédla k druhé složce. Pokud se tedy hodnota jedné složky různí podle hodnoty druhé složky, použije účetní jednotka k účtování o kombinované investiční a pojistné složce IFRS 17, nebo

- b) pojistník není schopen získat prospěch z jedné složky, není-li přítomna i druhá složka. Pokud tedy zánik nebo splatnost jedné složky ve smlouvě způsobuje zánik nebo splatnost druhé složky, použije účetní jednotka k účtování o kombinované investiční a pojistné složce IFRS 17.

Přísliby převést odlišitelné zboží nebo jiné než pojistné služby (odstavec 12)

- B33 Odstavec 12 vyžaduje, aby účetní jednotka oddělila od pojistné smlouvy příslib převést na pojistníka odlišitelné zboží nebo jiné než pojistné služby. Pro účely oddělení účetní jednotka nezohledňuje činnosti, které musí provést k naplnění smlouvy, pokud účetní jednotka v průběhu provádění těchto činností nepřevádí na pojistníka zboží nebo jiné než pojistné služby. Může být například nezbytné, aby účetní jednotka za účelem přípravy smlouvy provedla různé administrativní úkony. Provedením těchto úkonů nedochází k převodu služby na zákazníka v průběhu plnění těchto úkolů.
- B34 Zboží nebo jiná než pojistná služba přislíbené pojistníkovi jsou odlišitelné, pokud pojistník může mít z daného zboží nebo služby prospěch buď samostatně, nebo společně s dalšími zdroji, které jsou mu snadno dostupné. Snadno dostupnými zdroji jsou zboží nebo služby, které jsou předmětem samostatného prodeje (ze strany účetní jednotky nebo jiného subjektu), nebo zdroje, které již pojistník získal (od účetní jednotky nebo na základě jiných transakcí nebo událostí).
- B35 Zboží nebo jiná než pojistná služba přislíbené pojistníkovi nejsou odlišitelné, pokud:
- a) peněžní toky a rizika související se zbožím nebo službou jsou do značné míry vzájemně spojeny s peněžními toky a riziky, které souvisejí s pojistnými složkami ve smlouvě, a
 - b) účetní jednotka poskytuje podstatnou službu spočívající v integraci zboží nebo služby s pojistnými složkami.

PENĚŽNÍ TOKY Z POŘÍZENÍ POJISTNÝCH SMLUV (ODSTAVCE 28A–28F)

- B35A Při použití odstavce 28A účetní jednotka pomocí systematické a racionální metody alokuje:
- a) peněžní toky z pořízení pojistných smluv, které jsou přímo přiřaditelné skupině pojistných smluv:
 - i) této skupině a
 - ii) skupinám, které budou zahrnovat pojistné smlouvy, jejichž existence se očekává z důvodu prodloužení pojistných smluv v této skupině;
 - b) peněžní toky z pořízení pojistných smluv, které jsou přímo přiřaditelné portfoliu pojistných smluv, jiné než peněžní toky podle písmene a), skupinám smluv v portfoliu.
- B35B Na konci každého vykazovaného období účetní jednotka reviduje částky alokované podle odstavce B35A tak, aby zohledňovaly případné změny předpokladů použitých pro stanovení vstupů pro zvolenou metodu alokace. Po zařazení všech smluv do skupiny účetní jednotka nemění částky alokované do skupiny pojistných smluv (viz odstavec B35C).
- B35C Účetní jednotka může zařadit pojistné smlouvy do skupiny pojistných smluv ve více než jednom vykazovaném období (viz odstavec 28). V těchto případech účetní jednotka vyjme část aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, která se týká pojistných smluv zařazených do skupiny v tomto období, a nadále uzná aktivum z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, pokud se toto aktivum týká pojistných smluv, u nichž se očekává zařazení do skupiny v dalším vykazovaném období.
- B35D Při použití odstavce 28E:
- a) účetní jednotka uzná ztrátu ze znehodnocení v hospodářském výsledku a sníží účetní hodnotu aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv tak, aby účetní hodnota tohoto aktiva nepřevyšovala očekávaný čistý kladný peněžní tok u související skupiny pojistných smluv určený za použití odst. 32 písm. a);
 - b) když účetní jednotka alokuje peněžní toky z pořízení pojistných smluv na skupiny pojistných smluv za použití odst. B35A písm. a) bodu ii), uzná ztrátu ze znehodnocení v hospodářském výsledku a sníží účetní hodnotu souvisejících aktiv z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, pokud:
 - i) účetní jednotka očekává, že tyto peněžní toky z pořízení pojistných smluv určené za použití odst. 32 písm. a) převýší čistý kladný peněžní tok ze smluv, u kterých je očekáváno prodloužení, a
 - ii) rozdíl určený za použití písm. b) bodu i) doposud nebyl uznán jako ztráta ze znehodnocení za použití písmene a).

OCEŇOVÁNÍ (ODSTAVCE 29–71)

Odhady budoucích peněžních toků (odstavec 33–35)

- B36 Tento oddíl se věnuje následujícím tématům:
- a) objektivní využití všech přiměřených a doložitelných informací dostupných bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí (viz odstavec B37–B41);

- b) tržní proměnné a netržní proměnné (viz odstavce B42–B53);
- c) použití současných odhadů (viz odstavce B54–B60) a
- d) peněžní toky v rámci doby trvání pojistné smlouvy (viz odstavce B61–B71).

Objektivní využití všech přiměřených a doložitelných informací dostupných bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí (odst. 33 písm. a))

- B37 Cílem odhadu budoucích peněžních toků je určit očekávanou hodnotu nebo pravděpodobnostně vážený průměr plného rozsahu možných výsledků, a to při zohlednění všech přiměřených a doložitelných informací, které jsou k datu vykazání dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Přiměřené a doložitelné informace dostupné k datu vykazání bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí zahrnují informace o minulých událostech a současných podmínkách a předpovědi budoucích podmínek (viz odstavec B41). Informace, které jsou dostupné z vlastních informačních systémů účetní jednotky, jsou považovány za informace dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí.
- B38 Východiskem odhadu peněžních toků je škála scénářů, které odrážejí plný rozsah možných výsledků. Každý scénář specifikuje částku a načasování peněžních toků pro konkrétní výsledek a odhadovanou pravděpodobnost tohoto výsledku. Peněžní toky z každého scénáře se diskontují a váží odhadovanou pravděpodobností toho, že daný výsledek přinese odhadovanou současnou hodnotu. Cílem proto není vypracovat pro budoucí peněžní toky nejvíce pravděpodobný výsledek nebo více pravděpodobný než nepravděpodobný výsledek.
- B39 Při posuzování plného rozsahu možných výsledků je cílem objektivně začlenit veškeré přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, a nikoli určit každý možný scénář. V praxi není vypracování explicitních scénářů nutné, pokud je výsledný odhad v souladu s cílem ocenění, kterým je zohlednit při určování střední hodnoty veškeré přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Například pokud účetní jednotka odhaduje, že rozdělení pravděpodobnosti výsledků je obecně v souladu s rozdělením pravděpodobnosti, které lze plně popsat pomocí malého počtu parametrů, bude stačit odhadnout menší počet parametrů. Podobně v některých případech může relativně prosté modelování poskytnout odpověď v přijatelném rozmezí přesnosti, aniž by bylo zapotřebí mnoha podrobných simulací. V některých případech však mohou být peněžní toky závislé na složitých podkladových faktorech a mohou na změny ekonomických podmínek reagovat nelineárně. K tomu může dojít například v případě, že peněžní toky odrážejí sérii vzájemně propojených možností, které jsou implicitní nebo explicitní. V takových případech bude pravděpodobně pro naplnění cíle oceňování zapotřebí podrobnějšího stochastického modelování.
- B40 Vypracované scénáře zahrnují objektivní odhady pravděpodobnosti katastrofických ztrát v rámci stávajících smluv. Tyto scénáře vylučují případné nároky v rámci případných budoucích smluv.
- B41 Účetní jednotka odhadne pravděpodobnosti a částky budoucích plateb na základě získaných informací, a to včetně:
- a) informací o pojistných událostech, které již pojistníci nahlásili;
 - b) jiných informací o známých nebo odhadovaných charakteristikách pojistných smluv;
 - c) historických údajů o vlastních zkušenostech účetní jednotky, dle potřeby doplněných o historické údaje z jiných zdrojů. Historické údaje se upravují tak, aby odrážely aktuální podmínky, například pokud:
 - i) se znaky pojištěné populace liší (nebo budou lišit, například z důvodu negativního výběru) od znaků populace, která byla použita jako základ historických údajů;
 - ii) existují náznaky toho, že historické trendy nebudou pokračovat, že se objeví nové trendy nebo že hospodářské, demografické a jiné změny mohou ovlivnit peněžní toky vyplývající ze stávajících pojistných smluv, nebo
 - iii) došlo ke změnám položek, například postupů upisování a postupů řízení pojistných nároků, které mohou ovlivnit relevanci historických údajů pro pojistné smlouvy;
 - d) aktuálních informací o cenách, pokud jsou k dispozici, pro zajistné smlouvy a jiné finanční nástroje (pokud existují), které kryjí podobná rizika, například dluhopisy na katastrofy a deriváty na počasí, a o nejnovějších tržních cenách za převody pojistných smluv. Tyto informace se upravují tak, aby odrážely rozdíly mezi peněžními toky, které plynou z takových zajistných smluv nebo jiných finančních nástrojů a peněžními toky, které by vznikly v průběhu plnění podkladových smluv s pojistníkem ze strany účetní jednotky.

Tržní proměnné a netržní proměnné

- B42 IFRS 17 identifikuje dva typy proměnných:
- a) tržní proměnné – proměnné, které lze pozorovat na trzích nebo přímo odvodit z trhů (například ceny veřejně obchodovaných cenných papírů a úrokové sazby), a

b) netržní proměnné – veškeré ostatní proměnné (například četnost a závažnost pojistných nároků a úmrtnost).

- B43 Tržní proměnné budou obecně vytvářet finanční riziko (například pozorovatelné úrokové sazby) a netržní proměnné budou obecně vytvářet nefinanční riziko (například míry úmrtnosti). To však neplatí vždy. Například mohou existovat předpoklady, které se týkají finančních rizik, pro která nelze proměnné pozorovat na trzích nebo přímo odvodit z trhů (například úrokové sazby, které nelze pozorovat na trzích nebo přímo odvodit z trhů).

Tržní proměnné (odst. 33 písm. b))

- B44 Odhady tržních proměnných jsou v souladu s pozorovatelnými tržními cenami k datu ocenění. Účetní jednotka maximalizuje využití pozorovatelných vstupů a nenahradí pozorovatelné tržní údaje svými vlastními odhady, nestanoví-li odstavec 79 IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou jinak*. V souladu s IFRS 13, je-li zapotřebí odvodit proměnné (například z toho důvodu, že neexistují pozorovatelné tržní proměnné), musí být v maximální možné míře v souladu s pozorovatelnými tržními proměnnými.

- B45 Tržní ceny kombinují celou škálu pohledů na možné budoucí výsledky a rovněž odrážejí rizikové preference účastníků trhu. V důsledku toho nepředstavují jednoduchou prognózu budoucího výsledku. Pokud se skutečný výsledek liší od předcházející tržní ceny, neznamená to, že tržní cena byla „nesprávná“.

- B46 Důležité použití pro tržní proměnné představuje pojem replikujícího aktiva nebo replikujícího portfolia aktiv. Replikující aktivum je aktivum, jehož peněžní toky ve všech scénářích *přesně* odpovídají smluvním peněžním tokům skupiny pojistných smluv, pokud jde o částku, načasování a nejistotu. V některých případech může replikující aktivum existovat pro některé z peněžních toků plynoucích ze skupiny pojistných smluv. Reálná hodnota aktiva odráží očekávanou současnou hodnotu peněžních toků z aktiva i rizika spojená s těmito peněžními toky. Pokud existuje replikující portfolio aktiv pro některé peněžní toky, které plynou ze skupiny pojistných smluv, může účetní jednotka k ocenění příslušných peněžních toků z plnění použít reálnou hodnotu těchto aktiv, místo aby explicitně odhadovala peněžní toky a diskontní sazbu.

- B47 IFRS 17 nevyžaduje, aby účetní jednotka používala techniku replikujícího portfolia. Pokud však existuje replikující aktivum nebo portfolio pro některé z peněžních toků plynoucích z pojistných smluv a účetní jednotka se rozhodne použít jinou techniku, musí se účetní jednotka přesvědčit, že technika replikujícího portfolia by pravděpodobně nevedla k významně odlišnému ocenění uvedených peněžních toků.

- B48 Jiné techniky než technika replikujícího portfolia, například techniky stochastického modelování, mohou být spolehlivější nebo snadněji proveditelné, pokud existují podstatné vzájemné závislosti mezi peněžními toky, které se mění podle výnosů z aktiv a jiných peněžních toků. Techniku, která nejlépe splňuje cíl spočívající v jednotnosti s pozorovatelnými tržními proměnnými za konkrétních okolností, je třeba určit úsudkem. Konkrétně musí použitá technika vést k ocenění veškerých opcí a záruk obsažených v pojistných smlouvách, které bude v souladu s pozorovatelnými tržními cenami (pokud existují) takových opcí a záruk.

Netržní proměnné

- B49 Odhady netržních proměnných musí odrážet všechny přiměřené a doložitelné důkazní informace dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, a to jak externí, tak interní.

- B50 Netržní externí data (například celostátní statistické údaje o úmrtnosti) mohou mít v závislosti na okolnostech větší nebo menší relevanci než interní data (například interně vypracované statistické údaje o úmrtnosti). Například účetní jednotka, která vystavuje smlouvy o životním pojištění, se nespolehá výhradně na celostátní statistické údaje o úmrtnosti, ale při přípravě objektivních odhadů pravděpodobnosti pro scénáře úmrtnosti u svých pojistných smluv přihlíží i ke všem ostatním přiměřeným a doložitelným interním a externím zdrojům, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Při vypracování těchto pravděpodobností účetní jednotka přikládá větší váhu přesvědčivějším informacím. Například:

- a) interní statistické údaje o úmrtnosti mohou být přesvědčivější než celostátní údaje o úmrtnosti, jsou-li celostátní údaje odvozeny od velké populace, která není z hlediska pojištěné populace reprezentativní. Důvodem by mohla být například skutečnost, že demografické charakteristiky pojištěné populace by se mohly podstatně lišit od celostátní populace, což znamená, že účetní jednotka by musela klást větší váhu na interní data a menší na celostátní statistiky;
- b) naopak pokud jsou interní statistické údaje odvozeny od malé populace s charakteristikami, které jsou považovány za blízké se charakteristikám celostátní populace, a celostátní statistiky jsou aktuální, bude účetní jednotka klást větší váhu na celostátní statistické údaje.

- B51 Odhadované pravděpodobnosti pro netržní proměnné nesmí být v rozporu s pozorovatelnými tržními proměnnými. Například odhadované pravděpodobnosti pro scénáře budoucí míry inflace musí být co nejvíce v souladu s pravděpodobnostmi, které vyplývají z tržních úrokových sazeb.

- B52 V některých případech může účetní jednotka dojít k závěru, že tržní proměnné se mění nezávisle na netržních proměnných. Pokud tomu tak je, zváží účetní jednotka scénáře, které odrážejí škálu výsledků pro netržní proměnné, přičemž každý scénář bude používat tutéž pozorovanou hodnotu tržní proměnné.
- B53 V jiných případech mohou tržní a netržní proměnné korelovat. Například mohou existovat doklady o tom, že míry storen (netržní proměnná) korelují s úrokovými sazbami (tržní proměnná). Podobně mohou existovat doklady o tom, že úrovně pojistných nároků u pojištění nemovitostí nebo automobilů korelují s hospodářskými cykly, a proto i s úrokovými mírami a částkami nákladů. Účetní jednotka zajistí, aby pravděpodobnosti pro scénáře a rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika souvisejícího s tržními proměnnými byly v souladu s pozorovanými tržními cenami, které na uvedených tržních proměnných závisejí.

Použití současných odhadů (odst. 33 písm. c))

- B54 Při odhadování každého scénáře peněžních toků a jeho pravděpodobnosti použije účetní jednotka veškeré přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Účetní jednotka přezkoumá odhady, které provedla ke konci předchozího vykazovaného období, a tyto odhady aktualizuje. Přitom účetní jednotka posoudí, zda:
- a) aktualizované odhady věrně zobrazují podmínky na konci vykazovaného období;
 - b) změny odhadů věrně zobrazují změny podmínek během období. Předpokládejme například, že odhady byly na počátku období na jednom konci přiměřené škály. Pokud by se podmínky nezměnily, posun odhadů k druhému konci škály na konci období by nezobrazoval věrně to, k čemu během daného období došlo. Pokud se nejnovější odhady účetní jednotky liší od jejích předešlých odhadů, ale podmínky se nezměnily, účetní jednotka posoudí, zda jsou nové pravděpodobnosti přiřazené každému scénáři odůvodněné. Při aktualizaci svých odhadů těchto pravděpodobností účetní jednotka zváží jak důkazy, které byly podkladem jejích předešlých odhadů, tak všechny nově dostupné důkazy, přičemž bude větší váhu přikládat přesvědčivějším důkazům.
- B55 Pravděpodobnost přiřazená každému scénáři odráží podmínky ke konci vykazovaného období. Při použití IAS 10 *Údlosti po skončení účetního období* proto událost, k níž došlo po skončení vykazovaného období a která řeší nejistotu, jež existovala ke konci vykazovaného období, neposkytuje důkaz o podmínkách, které k uvedenému datu existovaly. Například ke konci vykazovaného období může existovat 20 % pravděpodobnost, že během zbývajících šesti měsíců platnosti pojistné smlouvy dojde k velké bouři. Po konci účetního období, ale předtím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění, nastane velká bouře. Peněžní toky z plnění v rámci uvedené pojistné smlouvy nezohledňují tuto bouři, o které je při zpětném pohledu známo, že nastala. Místo toho peněžní toky obsažené v ocenění zahrnují 20 % pravděpodobnost, která se jevila ke konci vykazovaného období (zveřejnění za použití IAS 10 uvádí, že po skončení vykazovaného období došlo k události nevyžadující úpravu).
- B56 Současné odhady očekávaných peněžních toků nejsou nezbytně totožné s nejnovější skutečnou zkušeností. Například předpokládejme, že úmrtnost zaznamenaná ve vykazovaném období byla o 20 % horší než dříve zaznamenaná úmrtnost a předchozí očekávání zaznamenané úmrtnosti. Náhlou změnou odhadů zaznamenané skutečnosti mohlo vyvolat několik faktorů včetně:
- a) trvajících změn úmrtnosti;
 - b) změn charakteristik pojištěné populace (například změny upisování nebo rozložení nebo selektivní storna ze strany pojistníků v neobvykle dobrém zdravotním stavu);
 - c) náhodných výkyvů nebo
 - d) identifikovatelných jednorázových příčin.
- B57 Účetní jednotka vyšetří důvody změny zaznamenané skutečnosti a vypracuje nové odhady peněžních toků a pravděpodobností s ohledem na nejnovější zkušenosti, dřívější zkušenosti a jiné informace. Výsledek pro příklad v odstavci B56 by typicky byl takový, že očekávaná současná hodnota dávek pro případ úmrtí se změní, ne však až o 20 %. V příkladu v odstavci B56, pokud budou míry úmrtnosti podstatně vyšší než předchozí odhady z důvodů, které by podle očekávání měly trvat, se odhadovaná pravděpodobnost přiřazená scénářům vysoké úmrtnosti zvýší.
- B58 Odhady netržních proměnných zahrnují informace o současné úrovni pojistných událostí a informace o trendech. Například míry úmrtnosti se po dlouhá období v mnoha zemích soustavně snižovaly. Určení peněžních toků z plnění odráží pravděpodobnosti, které by byly přiřazeny každému možnému scénáři trendů s ohledem na všechny přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí.
- B59 Podobně pokud jsou peněžní toky alokované na skupinu pojistných smluv citlivé vůči inflaci, určení peněžních toků z plnění bude odrážet současné odhady možných budoucích měr inflace. Vzhledem k tomu, že míry inflace budou pravděpodobně korelovat s úrokovými sazbami, ocenění peněžních toků z plnění bude odrážet pravděpodobnosti pro každý scénář inflace způsobem, který bude v souladu s pravděpodobnostmi vyplývajících z tržních úrokových sazeb použitých při odhadu diskontní sazby (viz odstavec B51).

- B60 Při odhadování peněžních toků účetní jednotka zohlední současná očekávání budoucích událostí, které by mohly tyto peněžní toky ovlivnit. Účetní jednotka vypracuje scénáře peněžních toků, které tyto budoucí události odrážejí, jakož i objektivní odhady pravděpodobnosti každého scénáře. Účetní jednotka však nezohlední současná očekávání budoucích změn právních předpisů, které by změnily nebo zrušily současný závazek nebo vytvořily nové povinnosti v rámci stávající pojistné smlouvy, než bude změna právních předpisů z významné části uzákoněna.

Peněžní toky v rámci doby trvání pojistné smlouvy (odstavec 34)

- B61 Odhady peněžních toků ve scénáři zahrnují všechny peněžní toky v rámci doby trvání existující pojistné smlouvy a žádné jiné peněžní toky. Při určování rámce doby trvání pojistné smlouvy účetní jednotka použije odstavec 2.
- B62 Mnoho pojistných smluv obsahuje prvky, které pojistníkům umožňují přijmout opatření, která mění výši, načasování, povahu nebo nejistotu částek, které obdrží. K těmto prvkům patří opce na obnovení smlouvy, opce na odstoupení od smlouvy, opce na přeměnu a opce na zastavení plateb pojistného ještě v době, kdy jsou přijímány dávky ze smluv. Ocenění skupiny pojistných smluv odráží na základě očekávané hodnoty současných odhadů účetní jednotky týkající se toho, jak budou pojistníci ve skupině dostupné opce realizovat, a riziková úprava týkající se nefinančního rizika odráží současných odhadů účetní jednotky týkající se toho, jak se může skutečné chování pojistníků lišit od chování očekávaného. Tento požadavek na určení očekávané hodnoty se použije bez ohledu na počet smluv ve skupině; například se použije i v případě, že skupina obsahuje jen jednu smlouvu. Ocenění skupiny pojistných smluv tudíž nepředpokládá 100 % pravděpodobnost toho, že pojistníci:
- a) odstoupí od svých smluv, pokud existuje určitá pravděpodobnost, že někteří z pojistníků tak neučiní, nebo
 - b) budou ve svých smlouvách pokračovat, pokud existuje určitá pravděpodobnost, že někteří z pojistníků tak neučiní.
- B63 Pokud smlouva vyžaduje, aby výstavce pojistné smlouvy tuto smlouvu obnovil nebo v ní jinak pokračoval, použije výstavce k posouzení, zda pojistné a související peněžní toky z obnovené smlouvy spadají do rámce doby trvání původní smlouvy, odstavec 34.
- B64 Odstavec 34 odkazuje na praktickou schopnost účetní jednotky stanovit cenu k budoucímu datu (datu obnovení), která plně odráží rizika smlouvy od tohoto data. Účetní jednotka má praktickou schopnost, pokud neexistují omezení, která by jí bránila stanovit tutéž cenu, jakou by stanovila u nové smlouvy se stejnými charakteristikami, jaké má smlouva stávající, vystavené k danému datu, nebo pokud je schopna upravit dávky tak, aby odpovídaly ceně, kterou bude účtovat. Stejně tak má účetní jednotka praktickou schopnost stanovit cenu v případě, že je schopna stanovit novou cenu u stávající smlouvy tak, aby cena odrážela celkové změny rizik v portfoliu pojistných smluv, a to i pokud cena stanovená pro každého jednotlivého pojistníka neodráží změnu rizika pro tohoto konkrétního pojistníka. Při posuzování toho, zda má účetní jednotka praktickou schopnost stanovit cenu, která plně odráží rizika smlouvy nebo portfolia, se zohlední veškerá rizika, která by účetní jednotka zvažovala při upisování rovnocenných smluv k datu obnovení pro zbývající dobu služby. Při určování odhadů budoucích peněžních toků ke konci vykazovaného období účetní jednotka přehodnotí rámec doby trvání pojistné smlouvy tak, aby zahrnoval dopady změn okolností hmotných práv a povinností účetní jednotky.
- B65 Peněžní toky v rámci doby trvání pojistné smlouvy jsou ty peněžní toky, které se přímo týkají plnění smlouvy, včetně peněžních toků, o nichž může účetní jednotka rozhodovat z hlediska částky nebo načasování. Peněžní toky v rámci doby trvání pojistné smlouvy zahrnují:
- a) pojistné (včetně úprav pojistného a splátek pojistného) od pojistníka a veškeré další peněžní toky vyplývající z takového pojistného;
 - b) platby ve prospěch (nebo jménem) pojistníka včetně pojistných nároků, které již byly nahlášeny, ale dosud nebyly uhrazeny (tj. nahlášené pojistné nároky), vzniklé pojistné nároky z titulu události, které nastaly, ale u nichž dosud nebyly pojistné nároky nahlášeny, a veškeré budoucí pojistné nároky, u nichž má účetní jednotka hmotněprávní závazek (viz odstavec 34);
 - c) platby ve prospěch (nebo jménem) pojistníka, které se různí podle výnosů z podkladových položek;
 - d) platby ve prospěch (nebo jménem) pojistníka, které vyplývají z derivátů, například opce a záruky vložené do smlouvy, v rozsahu, v jakém tyto opce a záruky nejsou z pojistné smlouvy odděleny (viz odst. 11 písm. a));
 - e) alokace peněžních toků z pořízení pojistných smluv přiřaditelných portfoliu, k němuž daná pojistná smlouva přísluší;
 - f) náklady na vyřizování pojistných nároků (tj. náklady, které účetní jednotce vzniknou při šetření, zpracování a řešení pojistných nároků v rámci existujících pojistných smluv včetně právních poplatků a poplatků pro likvidátory pojistných událostí a interních nákladů na vyšetřování pojistných nároků a zpracování plateb z titulu pojistných nároků);
 - g) náklady, které účetní jednotce vzniknou při poskytování smluvních dávek v naturáliích;

- h) náklady na správu a udržování pojistky, například náklady na fakturaci pojistného a zpracování změny pojistky (například přeměny a obnovy pojistného krytí). Tyto náklady zahrnují i opakované provize, které mají být vypláceny zprostředkovatelům pojištění, pokud určitý pojistník nadále hradí pojistné v rámci doby trvání pojistné smlouvy;
- i) z transakcí odvozené daně (například daně z pojistného, daně z přidané hodnoty a daně ze zboží a služeb) a odvody (například odvody za hasičské služby a výměry plateb do záručního fondu), které vyplývají přímo z existujících pojistných smluv nebo které lze těmto smlouvám přiměřeně a jednotně přiřadit;
- j) platby pojistitele v postavení fiduciáře ke splnění daňových povinností pojistníka a související přijaté platby;
- k) potenciální přijaté peněžní toky z náhrad (například náhrady a regresy) u budoucích pojistných nároků krytých stávajícími pojistnými smlouvami, a potenciální přijaté peněžní toky z náhrad u minulých pojistných nároků, pokud nesplňují podmínky pro uznání jako samostatná aktiva;
- ka) náklady, které účetní jednotka vynaloží:
 - i) při provádění investiční činnosti, pokud účetní jednotka tuto činnost provádí za účelem zvýšení plnění z pojistného krytí pro pojistníky. Investiční činnosti zvyšují plnění z pojistného krytí, jestliže účetní jednotka tyto činnosti provádí, protože očekává, že budou generovat investiční výnos, z něž budou mít prospěch pojistníci, pokud nastane pojistná událost;
 - ii) při poskytování služby zabezpečující investiční výnos pojistníkům podle pojistných smluv bez prvků přímé účasti (viz odstavec B119B);
 - iii) při poskytování s investicí související služby pojistníkům podle pojistných smluv s prvky přímé účasti;
- l) alokace fixní a variabilní výrobní režie (jako jsou náklady na účetnictví, lidské zdroje, informační technologie a podporu, odpisy budov, nájemné a údržba a síťové dodávky) přímo přiřaditelné plnění pojistných smluv. Tyto režijní náklady jsou alokovány na skupiny smluv pomocí metod, které jsou systematické a racionální a jsou soustavně používány na všechny náklady s obdobnými charakteristikami;
- m) veškeré jiné náklady, které lze specificky vyúčtovat pojistníkovi podle podmínek smlouvy.

B66 Následující peněžní toky nebudou zahrnuty při odhadu peněžních toků, které vzniknou během plnění stávající pojistné smlouvy účetní jednotkou:

- a) investiční výnosy. Investice se uznávají, oceňují a vykazují odděleně;
- b) peněžní toky (platby nebo příjmy) vzniklé z držených zajistných smluv. Zajistné smlouvy se uznávají, oceňují a vykazují odděleně;
- c) peněžní toky, které mohou vznikat z budoucích pojistných smluv, tj. peněžní toky mimo rámec doby trvání stávajících pojistných smluv (viz odstavce 34–35);
- d) peněžní toky týkající se nákladů, které nelze přímo přiřadit portfoliu pojistných smluv, které obsahuje danou smlouvu, například náklady na vývoj produktů a odbornou přípravu. Tyto náklady se v okamžiku jejich vzniku uznávají v hospodářském výsledku;
- e) peněžní toky, které vznikají z mimořádných částek na nevyužití pracovní síly nebo jiné zdroje, které jsou použity k plnění smlouvy. Tyto náklady se v okamžiku jejich vzniku uznávají v hospodářském výsledku;
- f) platby daně ze zisku a příjmy, které pojistitel nehradí nebo je obdrží jako fiduciář, nebo které nelze samostatně vyúčtovat pojistníkovi podle podmínek smlouvy;
- g) peněžní toky mezi jednotlivými složkami vykazující jednotky, jako je pojistný kapitál a vlastní kapitál, pokud tyto peněžní toky nemění částku, která bude vyplacena pojistníkům;
- h) peněžní toky ze složek oddělených od pojistné smlouvy a účtovaných pomocí jiných příslušných standardů (viz odstavce 10–13).

B66A Před uznáním skupiny pojistných smluv může účetní jednotce vzniknout povinnost uznat aktivum nebo závazek z peněžních toků souvisejících se skupinou pojistných smluv, které jsou jiné než peněžní toky z pořízení pojistných smluv, a to buď z důvodu uskutečnění peněžních toků, nebo protože to požaduje jiný standard IFRS. Peněžní toky souvisí se skupinou pojistných smluv, jestliže by tyto peněžní toky byly zahrnuty do peněžních toků z plnění k datu prvotního uznání skupiny, kdyby byly uhrazeny nebo přijaty po tomto datu. Při použití odst. 38 písm. c) bod ii) účetní jednotka toto aktivum nebo závazek vyjme, pokud by toto aktivum nebo závazek nebyly uznány odděleně od skupiny pojistných smluv, kdyby k peněžnímu toku nebo uplatnění standardu IFRS došlo až po datu prvotního uznání dané skupiny pojistných smluv.

Smlouvy s peněžními toky, které ovlivňují peněžní toky k pojistníkům v jiných smlouvách, nebo jsou jimi ovlivněny

- B67 Některé pojistné smlouvy ovlivňují peněžní toky plynoucí k pojistníkům v jiných smlouvách tím, že vyžadují:
- a) aby pojistník sdílel s pojistníky v jiných smlouvách výnosy z téže specifikované skupiny sdružených podkladových položek a
 - b) buď:
 - i) aby pojistník nesl snížení podílu na výnosech z podkladových položek z důvodu plateb pojistníkům v jiných smlouvách s podílem v dané skupině podkladových položek, včetně plateb ze záruk pojistníkům těchto jiných smluv, nebo
 - ii) aby pojistníci v jiných smlouvách nesli snížení podílu na výnosech z podkladových položek z důvodu plateb pojistníkovi, včetně plateb ze záruk pojistníkovi.
- B68 Někdy takové smlouvy ovlivní peněžní toky pojistníkům ve smlouvách z jiných skupin. Peněžní toky z plnění u každé skupiny odrážejí rozsah, v němž smlouvy ve skupině vedou k tomu, že bude účetní jednotka ovlivněna očekávanými peněžními toky, ať ve vztahu k pojistníkům v této skupině, nebo k pojistníkům v jiné skupině. Peněžní toky z plnění u skupiny tudíž:
- a) zahrnují platby vyplývající z podmínek stávajících smluv ve prospěch pojistníků ve smlouvách v jiných skupinách, bez ohledu na to, zda se očekává provedení těchto plateb ve prospěch stávajících nebo budoucích pojistníků, a
 - b) vylučují platby pojistníkům ve skupině, které byly za použití písmene a) zařazeny do peněžních toků z plnění v jiné skupině.
- B69 Například pokud by byly platby pojistníkům v jedné skupině sníženy z podílu na výnosech z podkladových položek ve výši 350 MJ na 250 MJ z důvodu plateb zaručené částky pojistníkům v jiné skupině, zahrnovaly by peněžní toky z plnění v první skupině platby 100 MJ (činily by tedy 350 MJ) a peněžní toky z plnění v druhé skupině by vylučovaly zaručenou částku ve výši 100 MJ.
- B70 K určení peněžních toků z plnění u skupin smluv, které ovlivňují peněžní toky pojistníkům ze smluv v jiných skupinách, nebo jsou jimi ovlivňovány, lze použít různé praktické přístupy. V některých případech může být účetní jednotka schopna určit změnu podkladových položek a výslednou změnu peněžních toků až na vyšší úrovni agregace, než jsou skupiny. V takových případech účetní jednotka systematicky a racionálně alokuje dopad změny podkladových položek na každou skupinu.
- B71 I poté, co byly na smlouvy ve skupině poskytnuty veškeré pojistné služby, mohou peněžní toky z plnění stále zahrnovat platby, které by měli provést stávající pojistníci v jiných skupinách nebo budoucí pojistníci. Účetní jednotka není povinna nadále alokovat takové peněžní toky z plnění na konkrétní skupiny, ale může uznat a ocenit závazek za takové peněžní toky z plnění vyplývající ze všech skupin.

Diskontní sazby (odstavec 36)

- B72 Účetní jednotka při uplatnění IFRS 17 použije tyto diskontní sazby:
- a) k ocenění peněžních toků z plnění – současné diskontní sazby za použití odstavce 36;
 - b) k určení úroku, který bude nabíhat u marže z pojistné smlouvy, za použití odst. 44 písm. b) u pojistných smluv bez prvků přímé účasti – diskontní sazby určené k datu prvotního uznání skupiny smluv, za použití odstavce 36 na nominální peněžní toky, které se neliší podle výnosů z kterékoli podkladové položky;
 - c) k ocenění změn marže z pojistné smlouvy za použití odst. B96 písm. a) až b) a písm. d) u pojistných smluv bez prvků přímé účasti – diskontní sazby za použití odstavce 36 určené při prvotním uznání;
 - d) u skupin smluv, u nichž se uplatní metoda alokace pojistného s podstatnou složkou financování pro úpravu účetní hodnoty závazku ze zbývajících pojistného krytí za použití odstavce 56 – diskontní sazby za použití odstavce 36 určené při prvotním uznání;
 - e) pokud se účetní jednotka rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek (viz odstavec 88) k určení výše finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění vykázaných v hospodářském výsledku:
 - i) u skupin pojistných smluv, u nichž změny předpokladů týkajících se finančního rizika nemají podstatný vliv na částky vyplacené pojistníkům, za použití odstavce B131 – diskontní sazby určené k datu prvotního uznání skupiny smluv za použití odstavce 36 na nominální peněžní toky, které se neliší podle výnosů z kterékoli podkladové položky;
 - ii) u skupin pojistných smluv, u nichž změny předpokladů týkajících se finančního rizika mají podstatný vliv na částky vyplacené pojistníkům, za použití odst. B132 písm. a) bodu i) – diskontní sazby, které alokují zbývajících revidované finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na zbývajících dobu trvání skupiny smluv při konstantní míře, a

- iii) u skupin pojistných smluv, u nichž se uplatní metoda alokace pojistného za použití odst. 59 písm. b) a odst. B133 – diskontní sazby určené k datu vzniklého pojistného nároku za použití odstavce 36 na nominální peněžní toky, které se neliší podle výnosů z kterékoli podkladové položky.
- B73 K určení diskontních sazeb k datu prvotního uznání skupiny smluv podle odst. B72 písm. b) – odst. B72 písm. e) může účetní jednotka použít vážený průměr diskontních sazeb za období vystavení smluv ve skupině, které za použití odstavce 22 nesmí přesáhnout jeden rok.
- B74 Odhady diskontních sazeb jsou v souladu s ostatními odhady použitými k ocenění pojistných smluv, aby se předešlo dvojímu započtení nebo opomenutí, například:
- a) peněžní toky, které se neliší podle výnosů ze žádné podkladové položky, se diskontují pomocí sazeb, které žádnou takovou variabilitu neodrážejí;
 - b) peněžní toky, které se liší podle výnosů ze žádné podkladové položky:
 - i) se diskontují pomocí sazeb, které takovou variabilitu odrážejí, nebo
 - ii) se upravují o dopad této variability a diskontují pomocí sazby, která odráží provedenou úpravu;
 - c) nominální peněžní toky (tj. peněžní toky, které zahrnují vliv inflace) se diskontují pomocí sazeb, které zahrnují vliv inflace, a
 - d) reálné peněžní toky (tj. peněžní toky, které vylučují vliv inflace) se diskontují pomocí sazeb, které vylučují vliv inflace.
- B75 Odst. B74 písm. b) vyžaduje, aby se peněžní toky, které se liší podle výnosů z podkladových položek, diskontovaly pomocí sazeb, které odrážejí tuto variabilitu, nebo aby byly upraveny o dopad této variability a diskontovány pomocí sazby, která odráží provedenou úpravu. Variabilita je relevantní faktor bez ohledu na to, zda vzniká v důsledku smluvních podmínek, nebo proto, že účetní jednotka využívá své možnosti volného uvážení, a bez ohledu na to, zda účetní jednotka drží dané podkladové položky.
- B76 Peněžní toky, které se liší podle výnosů z podkladových položek, ale podléhají záruce minimální návratnosti, se neliší pouze podle výnosů z podkladových položek, a to ani v případě, že zaručená částka je nižší než očekávaný výnos z podkladových položek. Účetní jednotka tudíž může upravit míru, která odráží variabilitu výnosů z podkladových položek, o dopad záruky, a to i v případě, že zaručená částka je nižší než očekávaný výnos z podkladových položek.
- B77 IFRS 17 nevyžaduje, aby účetní jednotka dělila odhadované peněžní toky na ty, které se liší podle výnosů z podkladových položek, a ty, které se takto neliší. Pokud účetní jednotka tímto způsobem odhadované peněžní toky nedělí, použije diskontní sazby vhodné pro odhadované peněžní toky jako celek, například využije stochastické techniky modelování nebo rizikově neutrální techniky ocenění.
- B78 Diskontní sazby zahrnují pouze relevantní faktory, tj. faktory, které vyplývají z časové hodnoty peněz, charakteristik peněžních toků a likviditních charakteristik pojistných smluv. Tyto diskontní sazby nemusí být na trhu přímo pozorovatelné. Nejsou-li tedy k dispozici pozorovatelné tržní sazby pro nástroj se stejnou charakteristikou, nebo jsou-li pozorovatelné tržní sazby pro podobné nástroje k dispozici, ale neurčují odděleně faktory, které odlišují nástroj od pojistných smluv, účetní jednotka příslušné sazby odhadne. IFRS 17 nevyžaduje pro určování diskontních sazeb konkrétní techniku odhadu. Při použití techniky odhadu účetní jednotka:
- a) maximalizuje použití pozorovatelných vstupů (viz odstavec B44) a zohlední všechny přiměřené a doložitelné informace o netržních proměnných, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, a to jak externí, tak interní (viz odstavec B49). Konkrétně nesmí být použité diskontní sazby v rozporu s dostupnými a relevantními tržními údaji a žádné použité netržní proměnné nesmí být v rozporu s pozorovatelnými tržními proměnnými;
 - b) zohlední současné tržní podmínky z pohledu účastníka trhu;
 - c) provede úsudek s cílem posoudit stupeň podobnosti prvků oceňované pojistné smlouvy a prvků nástroje, u něhož jsou k dispozici pozorovatelné tržní ceny, a upraví tyto ceny tak, aby odrážely rozdíly uvedených prvků.
- B79 U peněžních toků z pojistných smluv, které se neliší podle výnosů z podkladových položek, diskontní sazba odráží výnosovou křivku v příslušné měně pro nástroje, které nevystavují držitele žádnému nebo jen zanedbatelnému úvěrovému riziku, upravenou tak, aby odrážela likviditní charakteristiky skupiny pojistných smluv. Tato úprava odráží rozdíl mezi likviditními charakteristikami skupiny pojistných smluv a likviditními charakteristikami aktiv použitých k určení výnosové křivky. Výnosové křivky zohledňují aktiva obchodovaná na aktivních trzích, která může držitel typicky kdykoli okamžitě prodat, aniž by mu vznikly podstatné náklady. Naopak v rámci některých pojistných smluv nelze účetní jednotku nutit k platbám dříve, než nastanou pojistné události nebo data specifikovaná ve smlouvách.
- B80 U peněžních toků z pojistných smluv, které se neliší podle výnosů z podkladových položek, může účetní jednotka určit diskontní sazby úpravou likviditní bezrizikové výnosové křivky, tak aby odrážela rozdíly mezi likviditními charakteristikami finančních nástrojů, které jsou podkladovými položkami sazeb pozorovaných na trhu, a likviditními charakteristikami pojistných smluv (přístup zdola nahoru).

- B81 Alternativně může účetní jednotka určit příslušné diskontní sazby pro pojistné smlouvy na základě výnosové křivky, která odráží současné tržní výnosové míry implicitní v ocenění referenčního portfolia aktiv reálnou hodnotou (přístup shora dolů). Účetní jednotka upraví tuto výnosovou křivku tak, aby vyloučila veškeré faktory, které nejsou relevantní pro pojistné smlouvy, není však povinna upravit výnosovou křivku o rozdíly mezi likviditními charakteristikami pojistných smluv a referenčního portfolia.
- B82 Při odhadu výnosové křivky podle odstavce B81:
- a) existují-li pro aktiva v referenčním portfoliu pozorovatelné tržní ceny na aktivních trzích, použije účetní jednotka tyto ceny (v souladu s odstavcem 69 IFRS 13);
 - b) není-li trh aktivní, účetní jednotka upraví pozorovatelné tržní ceny pro podobná aktiva, aby byly srovnatelné s tržními cenami pro oceňovaná aktiva (v souladu s odstavcem 83 IFRS 13);
 - c) neexistuje-li trh pro aktiva v referenčním portfoliu, účetní jednotka použije techniku odhadu. U takových aktiv (v souladu s odstavcem 89 IFRS 13) účetní jednotka:
 - i) určí nepozorovatelné vstupy za použití nejlepších dostupných informací za daných okolností. Tyto vstupy mohou zahrnovat vlastní údaje účetní jednotky a v kontextu IFRS 17 může účetní jednotka klást větší váhu na dlouhodobé odhady než na krátkodobé výkyvy a
 - ii) upraví tyto údaje tak, aby zohledňovaly veškeré informace o předpokladech týkajících se účastníků trhu, které jsou přiměřeně dostupné.
- B83 Při úpravách výnosové křivky účetní jednotka upraví tržní sazby pozorované v nedávných transakcích s nástroji s podobnými charakteristikami o pohyby tržních faktorů od data transakce a upraví pozorované tržní sazby tak, aby odrážely míru odlišnosti oceňovaného nástroje a nástroje, pro který lze pozorovat transakční ceny. U peněžních toků z pojistných smluv, které se neliší podle výnosů z aktiv v referenčním portfoliu, takové úpravy zahrnují:
- a) úpravu o rozdíly mezi částkou, načasováním a nejistotou peněžních toků z aktiv v portfoliu a částkou, načasováním a nejistotou peněžních toků z pojistných smluv a
 - b) vyloučení tržních rizikových přírážek za úvěrové riziko, které jsou relevantní jen pro aktiva zařazená do referenčního portfolia.
- B84 V zásadě by u peněžních toků z pojistných smluv, které se neliší podle výnosů z aktiv v referenčním portfoliu, měla existovat jediná nelikvidní bezriziková výnosová křivka, jež vylučuje veškerou nejistotu, pokud jde o částku a načasování peněžních toků. V praxi však přístup shora dolů a přístup zdola nahoru mohou vést k různým výnosovým křivkám, a to i v téže měně. Důvodem jsou omezení neoddelitelně spojená s odhady úprav provedených podle každého z přístupů a možné neprovedení úpravy o různé charakteristiky likvidity v přístupu shora dolů. Účetní jednotka není povinna sesouhlasit diskontní sazbu určenou podle přístupu, který zvolí, s diskontní sazbou, která by byla určena podle jiného přístupu.
- B85 IFRS 17 nespecifikuje omezení referenčního portfolia aktiv použitého při uplatnění odstavce B81. K vyloučení faktorů, které nejsou pro pojistné smlouvy relevantní, pokud má referenční portfolio aktiv podobné charakteristiky, je však třeba méně úprav. Například pokud se peněžní toky z pojistných smluv neliší podle výnosů z podkladových položek, bylo by zapotřebí méně úprav, pokud by účetní jednotka jako východisko použila dluhové nástroje, a nikoli kapitálové nástroje. U dluhových nástrojů by cílem bylo vyloučit z celkového výnosu z dluhopisu dopad úvěrového rizika a jiných faktorů, které nejsou pro pojistné smlouvy relevantní. Jednou z metod odhadu dopadu úvěrového rizika je použít jako referenční bod tržní cenu úvěrového derivátu.

Riziková úprava týkající se nefinančního rizika (odstavec 37)

- B86 Riziková úprava týkající se nefinančního rizika se týká jiného než finančního rizika, jež vzniká z pojistných smluv. Finanční riziko je zahrnuto v odhadech budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě použité k úpravě peněžních toků. Riziky, která kryje riziková úprava týkající se nefinančního rizika, jsou pojistné riziko a jiná nefinanční rizika, jako je riziko storen a riziko nákladů (viz odstavec B14).
- B87 Riziková úprava týkající se nefinančního rizika u pojistných smluv oceňuje kompenzaci, kterou by účetní jednotka požadovala, aby si nevybírala mezi:
- a) splněním závazku, který má určitou škálu možných výsledků vyplývajících z nefinančního rizika, a
 - b) splněním závazku, který bude generovat pevné peněžní toky se stejnou očekávanou současnou hodnotou, jakou mají pojistné smlouvy.

Například riziková úprava týkající se nefinančního rizika by oceňovala kompenzaci, kterou by účetní jednotka požadovala, aby pro ni nebyl rozdíl mezi plněním závazku, který (v důsledku finančního rizika) má 50 % pravděpodobnost hodnoty 90 MJ a 50 % pravděpodobnost hodnoty 110 MJ, a plněním závazku, který je pevně stanoven ve výši 100 MJ. V důsledku toho riziková úprava týkající se nefinančního rizika poskytuje uživateli účetní závěrky informaci o částce, kterou účetní jednotka účtuje za nejistotu vyplývající z nefinančního rizika z hlediska výše a načasování peněžních toků.

- B88 Vzhledem k tomu, že riziková úprava týkající se nefinančního rizika je odrazem kompenzace, kterou by účetní jednotka požadovala za to, že ponese nefinanční riziko vyplývající z nejisté výše a načasování peněžních toků, odráží riziková úprava týkající se nefinančního rizika také:
- a) míru diverzifikačního užítu, kterou účetní jednotka zohledňuje při určování kompenzace, kterou požaduje za podstoupení uvedeného rizika, a
 - b) příznivé i nepříznivé výsledky, a to způsobem, který odráží stupeň averze účetní jednotky k riziku.
- B89 Účelem rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika je ocenit dopad nejistoty peněžních toků z pojistných smluv, která se liší od nejistoty plynoucích z finančního rizika. V důsledku toho riziková úprava týkající se nefinančního rizika odráží všechna nefinanční rizika spojená s pojistnými smlouvami. Neodráží rizika, která nevyplývají z pojistných smluv, například obecné provozní riziko.
- B90 Riziková úprava týkající se nefinančního rizika se do ocenění začleňuje explicitně. Riziková úprava týkající se nefinančního rizika je koncepčně oddělena od odhadů budoucích peněžních toků a diskontních sazeb, které tyto peněžní toky upravují. Účetní jednotka nezapočte rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika dvakrát, například tím, že by rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika implicitně začlenila i při určování odhadů budoucích peněžních toků nebo diskontních sazeb. Diskontní sazby, které jsou zveřejněny pro dodržení odstavce 120, neobsahují žádné implicitní úpravy týkající se nefinančního rizika.
- B91 IFRS 17 nespecifikuje techniku (techniky) odhadu k určení rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika. Aby zohlednila kompenzaci, kterou by účetní jednotka požadovala za podstoupení nefinančního rizika, musí mít riziková úprava týkající se nefinančního rizika tyto charakteristiky:
- a) rizika s nízkou četností a vysokou závažností povedou k vyšším rizikovým úpravám týkajícím se nefinančního rizika než rizika s vysokou četností a nízkou závažností;
 - b) u podobných rizik smlouvy s delší dobou trvání povedou k vyšším rizikovým úpravám týkajícím se nefinančního rizika než smlouvy s kratší dobou trvání;
 - c) rizika s širším rozdělením pravděpodobnosti povedou k vyšším rizikovým úpravám týkajícím se nefinančního rizika než rizika s menším rozdělením pravděpodobnosti;
 - d) čím méně je známo o současném odhadu a jeho trendu, tím vyšší bude riziková úprava týkající se nefinančního rizika, a
 - e) pokud nové zkušenosti snižují nejistotu týkající se výše a načasování peněžních toků, riziková úprava týkající se nefinančního rizika se sníží a naopak.
- B92 Účetní jednotka při určování vhodné techniky odhadu pro rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika postupuje podle svého úsudku. Při použití tohoto úsudku účetní jednotka také zváží, zda technika poskytuje stručné a informativní zveřejnění tak, aby uživatelé účetní závěrky mohli porovnat výkonnost účetní jednotky s výkonností jiných subjektů. Odstavec 119 vyžaduje, aby účetní jednotka, která použije k určení rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika jinou techniku nežli techniku míry spolehlivosti, zveřejnila použitou techniku a míru spolehlivosti odpovídající výsledkům takové techniky.
- Prvotní uznání převodů pojistných smluv a podnikových kombinací (odstavec 39)**
- B93 Pokud účetní jednotka pořídí vystavené pojistné smlouvy nebo držené zajistné smlouvy v rámci převodu pojistných smluv, které netvoří podnik, nebo v rámci podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3, použije odstavce 14–24 k určení skupin pořízených smluv, jako kdyby tyto smlouvy uzavřela k datu transakce.
- B94 Účetní jednotka použije jako aproximaci přijatého pojistného protihodnotu přijatou nebo zaplacenou za smlouvy. Protihodnota přijatá nebo zaplacená za smlouvy vylučuje protihodnotu přijatou nebo zaplacenou za jiné aktiva a závazky pořízené v téže transakci. V podnikové kombinaci v rozsahu působnosti IFRS 3 je protihodnotou přijatou nebo zaplacenou za smlouvy reálná hodnota smluv k uvedenému datu. Při určování této reálné hodnoty účetní jednotka nepoužije odstavec 47 IFRS 13 (týkající se prvků na požádání).
- B95 Nepoužije-li se pro závazek ze zbývajících pojistného krytí podle odstavců 55–59 a 69–70A metoda alokace pojistného, vypočte se při prvotním uznání marže z pojistné smlouvy za použití odstavce 38 pro pořízené vystavené pojistné smlouvy a odstavce 65 pro pořízené držené zajistné smlouvy pomocí protihodnoty přijaté nebo zaplacené za smlouvy jako aproximace pojistného přijatého nebo zaplaceného k datu prvotního uznání.
- B95A Jsou-li pořízené pojistné smlouvy podle odstavce 47 nevýhodné, účetní jednotka uzná kladný rozdíl peněžních toků z plnění a přijaté nebo zaplacené protihodnoty jako součást goodwillu nebo zisku z výhodné koupě u smluv pořízených v podnikové kombinaci v rozsahu působnosti IFRS 3, nebo jako ztrátu v hospodářském výsledku u smluv pořízených v rámci převodu. Účetní jednotka určí ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí pro daný kladný rozdíl a k alokaci následných změn peněžních toků z plnění na tuto ztrátovou složku použije odstavce 49–52.

- B95B U skupiny držených pojistných smluv, na něž se vztahují odstavce 66A–66B, účetní jednotka stanoví složku úhrady ztráty u aktiva ze zbývajících pojistného krytí k datu transakce vynásobením:
- ztrátové složky závazku ze zbývajících pojistného krytí podkladových pojistných smluv k datu transakce a
 - procenta nároků z podkladových pojistných smluv, jejichž úhradu ze skupiny držených pojistných smluv účetní jednotka očekává k datu transakce.
- B95C Účetní jednotka uzná částku složky úhrady ztráty stanovenou podle odstavce B95B jako součást goodwillu nebo zisku z výhodné koupě u držených pojistných smluv pořízených v podnikové kombinaci v rozsahu působnosti IFRS 3, nebo jako výnos v hospodářském výsledku u smluv pořízených v rámci převodu.
- B95D Při použití odstavců 14–22 může účetní jednotka zařadit k datu transakce do skupiny nevýhodných pojistných smluv jak nevýhodné pojistné smlouvy kryté skupinou držených pojistných smluv, tak i nevýhodné smlouvy nekryté skupinou držených pojistných smluv. V těchto případech účetní jednotka při použití odstavce B95B systematicky a racionálně alokuje podíl ztrátové složky u skupiny pojistných smluv, který se týká pojistných smluv krytých skupinou držených pojistných smluv.
- Aktivum z peněžních toků z pořízení pojistné smlouvy*
- B95E Pokud účetní jednotka pořídí vystavené pojistné smlouvy v rámci převodu pojistných smluv, které tvoří podnik, nebo v rámci podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3, uzná v reálné hodnotě k datu transakce aktivum z peněžních toků z pořízení pojistných smluv vztahující se k právům na získání:
- budoucích pojistných smluv, které vzniknou prodloužením pojistných smluv uznaných k datu transakce, a
 - budoucích pojistných smluv po datu transakce, jiných než pojistné smlouvy podle písmene a), za které nejsou znovu vynaloženy peněžní toky z pořízení pojistných smluv, které nabývaný podnik již uhradil a které lze přímo přiřadit k souvisejícímu portfoliu pojistných smluv.
- B95F K datu transakce se částka aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv nezahrne do ocenění pořízené skupiny pojistných smluv za použití odstavců B93–B95A.
- Změny účetní hodnoty marže z pojistné smlouvy u pojistných smluv bez prvků přímé účasti (odstavec 44)**
- B96 U pojistných smluv bez prvků přímé účasti vyžaduje odst. 44 písm. c) úpravu marže z pojistné smlouvy u skupiny pojistných smluv o změny peněžních toků z plnění, které se týkají budoucích služeb. Tyto změny zahrnují:
- korekce na základě zkušenosti vyplývající z pojistného přijatého za období, které se týká budoucích služeb, a souvisejících peněžních toků, jako jsou peněžní toky z pořízení pojistné smlouvy a dané z pojistného, oceněné pomocí diskontních sazeb stanovených v odst. B72 písm. c);
 - změny odhadů současné hodnoty budoucích peněžních toků závazku ze zbývajících pojistného krytí, vyjma peněžních toků podle odst. B97 písm. a), oceněné pomocí diskontních sazeb stanovených v odst. B72 písm. c);
 - rozdíly mezi každou investiční složkou, jejíž splatnost byla očekávána v příslušném období, a skutečnou investiční složkou, jejíž splatnost v příslušném období nastala. Tyto rozdíly se určí porovnáním i) skutečné investiční složky, jejíž splatnost v daném období nastala, s ii) úhradou v období, která byla očekávána na začátku tohoto období, plus případného finančního příjmu nebo nákladu z pojistného plnění souvisejícího s touto očekávanou úhradou, než nastala její splatnost;
 - rozdíly mezi každým úvěrem pojistníkovi, jehož splatnost byla očekávána v příslušném období, a skutečným úvěrem pojistníkovi, jehož splatnost v příslušném období nastala. Tyto rozdíly se určí porovnáním i) skutečného úvěru pojistníkovi, jehož splatnost v daném období nastala, s ii) úhradou v období, která byla očekávána na začátku tohoto období, plus případného finančního příjmu nebo nákladu z pojistného plnění souvisejícího s touto očekávanou úhradou, než nastala její splatnost;
 - změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika, která se týká budoucích služeb. Účetní jednotka není povinna rozdělit změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika mezi i) změnu související s nefinančním rizikem a ii) dopad časové hodnoty peněz a změny časové hodnoty peněz. Jestliže účetní jednotka toto rozdělení provede, upraví marži z pojistné smlouvy o změnu související s nefinančními rizikem, oceněnou diskontními sazbami uvedenými v odst. B72 písm. c).
- B97 Účetní jednotka neupraví marži z pojistné smlouvy u skupiny pojistných smluv bez prvků přímé účasti o tyto změny peněžních toků z plnění, neboť se netýkají budoucích služeb:
- dopad časové hodnoty peněz a dopad změn časové hodnoty peněz a dopad finančního rizika a změn finančního rizika. Tyto dopady zahrnují:
 - případný dopad na odhad budoucích peněžních toků;

- ii) v případě rozčlenění dopad na rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika a
 - iii) dopad změny diskontní sazby;
 - b) změny odhadů peněžních toků z plnění v závazku ze vzniklých pojistných nároků;
 - c) korekce na základě zkušenosti, kromě korekcí podle odst. B96 písm. a).
- B98 Podmínky některých pojistných smluv bez prvků přímé účasti dávají účetní jednotce možnost volného uvážení ve věci peněžních toků, které mají být vyplaceny pojistníkům. Změna nezaručených peněžních toků se považuje za změnu týkající se budoucích služeb, a tudíž upravuje marži z pojistné smlouvy. Aby účetní jednotka určila, jak identifikovat změnu nezaručených peněžních toků, specifikuje při uzavření smlouvy základ, z něhož očekává, že bude určovat svůj smluvní závazek; například na základě pevné úrokové sazby, nebo na základě výnosů, které se mění podle výnosů z určených aktiv.
- B99 Účetní jednotka použije k rozlišení mezi dopadem změn předpokladů týkajících se finančního rizika z daného závazku (které neupravují marži z pojistné smlouvy) a dopadu nezaručených změn tohoto závazku (které upravují marži z pojistné smlouvy) tuto specifikaci.
- B100 Pokud účetní jednotka nemůže při uzavření smlouvy specifikovat, co považuje za svůj závazek ze smlouvy a co považuje za dobrovolný prvek, považuje svůj závazek za výnos implicitně začleněný v odhadu peněžních toků z plnění při uzavření smlouvy, aktualizovaný tak, aby odrážel současné předpoklady týkající se finančního rizika.

Změny účetní hodnoty marže z pojistné smlouvy u pojistných smluv s prvky přímé účasti (odstavec 45)

- B101 Pojistné smlouvy s prvky přímé účasti jsou pojistné smlouvy, které jsou v zásadě smlouvy o službách souvisejících s investicemi, v nichž účetní jednotka slibuje investiční výnos z podkladových položek. Jsou tudíž definovány jako pojistné smlouvy, u nichž:
- a) smluvní podmínky stanoví, že pojistník má podíl na určité části jasně vymezené skupiny podkladových položek (viz odstavec B105–B106);
 - b) účetní jednotka očekává, že pojistníkovi vyplatí částku rovnou podstatné části výnosů podkladových položek v reálné hodnotě (viz odstavec B107), a
 - c) účetní jednotka očekává, že podstatná část jakékoli změny částek, které mají být vyplaceny pojistníkovi, se bude měnit podle změn reálné hodnoty podkladových položek (viz odstavec B107).
- B102 Účetní jednotka posoudí, zda jsou podmínky odstavce B101 splněny, na základě svých očekávání při uzavření smlouvy, a tyto podmínky následně nebude přehodnocovat, pokud nedojde ke změně smlouvy za použití odstavce 72.
- B103 Pokud pojistné smlouvy ve skupině ovlivňují peněžní toky vůči pojistníkům v jiných skupinách (viz odstavec B67–B71), účetní jednotka posoudí, zda jsou podmínky stanovené v odstavci B101 splněny, přičemž uváží peněžní toky, které účetní jednotka dle svého očekávání zaplatí pojistníkům podle odstavců B68–B70.
- B104 Podmínky v odstavci B101 zajišťují, aby pojistné smlouvy s prvky přímé účasti byly smlouvy, v nichž je závazek účetní jednotky vůči pojistníkovi očištěn o:
- a) závazek vyplatit pojistníkovi částku rovnou reálné hodnotě podkladových položek a
 - b) variabilní poplatek (viz odstavec B110–B118), který účetní jednotka odečte od a) výměnou za budoucí služby stanovené v pojistné smlouvě, a který zahrnuje:
 - i) výši podílu účetní jednotky na reálné hodnotě podkladových položek minus;
 - ii) peněžní toky z plnění, které nekolísají podle výnosů z podkladových položek.
- B105 Podíl podle odst. B101 písm. a) nevylučuje existenci možnosti účetní jednotky dle vlastního uvážení měnit částky vyplácené pojistníkovi. Vazba na podkladové položky však musí být vymahatelná (viz odstavec 2).
- B106 Skupina podkladových položek podle odst. B101 písm. a) může zahrnovat jakékoli položky, například referenční portfolio aktiv, čistá aktiva účetní jednotky nebo specifikovanou podskupinu čistých aktiv účetní jednotky, pokud je smlouvou jasně určena. Účetní jednotka nemusí držet vymezenou skupinu podkladových položek. Jasně vymezená skupina podkladových položek však neexistuje, pokud:
- a) účetní jednotka může měnit podkladové položky, které určují výši jejího závazku se zpětnou účinností, nebo
 - b) neexistují žádné určené podkladové položky, i pokud by pojistníkovi mohl být zajištěn výnos, který obecně odráží celkovou výkonnost a očekávání účetní jednotky, nebo výkonnost a očekávání podskupiny aktiv, která účetní jednotka drží. Příkladem takového výnosu je úroková sazba investiční pojistné smlouvy nebo platba dividend stanovená na konci období, kterého se týká. V takovém

případě závazek vůči pojistníkovi odráží úrokovou sazbu investiční pojistné smlouvy nebo částky dividend, které stanovila účetní jednotka, a nikoli určené podkladové položky.

B107 Odst. B101 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka očekávala, že pojistníkovi vyplátí podstatnou část výnosů z podkladových položek v reálné hodnotě, a odst. B101 písm. c) vyžaduje, aby účetní jednotka očekávala, že podstatná část jakékoli změny částek, které mají být vyplaceny pojistníkovi, se bude měnit podle změn reálné hodnoty podkladových položek. Účetní jednotka:

- a) vykládá výraz „podstatný“ v obou odstavcích v souvislosti s cílem pojistných smluv s prvky přímé účasti, což jsou smlouvy, podle nichž účetní jednotka poskytuje služby související s investicemi a za tyto služby získává poplatek určený podle podkladových položek a
- b) posuzuje variabilitu částek v odst. B101 písm. b) a c):
 - i) za dobu trvání pojistné smlouvy a
 - ii) na základě pravděpodobnostně váženého průměru současné hodnoty, nikoli nejlepšího nebo nejhoršího výsledku (viz odstavce B37–B38).

B108 Pokud například účetní jednotka očekává, že vyplátí podstatnou část výnosů z podkladových položek v reálné hodnotě, s výhradou záruky minimálního výnosu, budou existovat scénáře, v nichž:

- a) se peněžní toky, které účetní jednotka podle svého očekávání vyplátí pojistníkovi, liší podle změn reálné hodnoty podkladových položek, neboť zaručený výnos a ostatní peněžní toky, které se neliší podle výnosů z podkladových položek, nepřesahují výnosy z podkladových položek v reálné hodnotě, a
- b) se peněžní toky, které účetní jednotka podle svého očekávání vyplátí pojistníkovi, neliší podle změn reálné hodnoty podkladových položek, neboť zaručený výnos a ostatní peněžní toky, které se neliší podle výnosů z podkladových položek, přesahují výnosy z podkladových položek v reálné hodnotě.

Posouzení variability v odst. B101 písm. c) ze strany účetní jednotky bude v tomto příkladu odrážet pravděpodobnostně vážený průměr současné hodnoty všech těchto scénářů.

B109 Vystavené zajistné smlouvy a držené zajistné smlouvy nemohou být pojistnými smlouvami s prvky přímé účasti pro účely IFRS 17.

B110 U pojistných smluv s prvky přímé účasti se marže z pojistné smlouvy upravuje tak, aby odrážela variabilní povahu poplatku. Se změnami částek stanovených v odstavci B104 se tedy zachází podle odstavců B111–B114.

B111 Změny povinnosti vyplácet pojistníkovi částku rovnou reálné hodnotě podkladových položek (odst. B104 písm. a)) se netýkají budoucích služeb a neupravují marži z pojistné smlouvy.

B112 Změny výše podílu účetní jednotky na reálné hodnotě podkladových položek (odst. B104 písm. b) bod i)) se týkají budoucích služeb a upravují marži z pojistné smlouvy za použití odst. 45 písm. b).

B113 Změny peněžních toků z plnění, které se neliší podle výnosů z podkladových položek (odst. B104 písm. b) bod ii)) zahrnují:

- a) změny peněžních toků z plnění jiné než specifikované v písmenu b). Účetní jednotka použije odstavce B96–B97, v souladu s pojistnými smlouvami bez prvků přímé účasti, aby určila, do jaké míry se změny týkají budoucích služeb, a za použití odst. 45 písm. c) upraví marži z pojistné smlouvy. Všechny úpravy se oceňují pomocí současných diskontních sazeb;
- b) změnu dopadu časové hodnoty peněz a finančních rizik nevyplyvajících z podkladových položek, například dopad finančních záruk. Tyto změny se týkají budoucích služeb a za použití odst. 45 písm. c) upravují marži z pojistné smlouvy, pokud se nepoužije odstavec B115.

B114 Účetní jednotka není povinná určit úpravy marže z pojistné smlouvy požadované odstavci B112 a B113 odděleně. Místo toho lze pro všechny úpravy nebo některé z nich určit kombinovanou částku.

Z m í r ň o v á n í r i z i k

B115 Pokud účetní jednotka splňuje podmínky odstavce B116, může se rozhodnout neuznat změnu marže z pojistné smlouvy, aby odrážela všechny změny dopadu časové hodnoty peněz a finančního rizika nebo některé z nich na:

- a) výši podílu účetní jednotky na podkladových položkách (viz odstavec B112), jestliže účetní jednotka zmírňuje dopad finančního rizika na tuto výši pomocí derivátů nebo držených zajistných smluv; a
- b) peněžní toky z plnění podle odst. B113 písm. b), jestliže účetní jednotka zmírňuje dopad finančního rizika na tyto peněžní toky z plnění pomocí derivátů, nederivátových finančních nástrojů oceněných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku nebo pomocí držených zajistných smluv.

B116 Pro použití odstavce B115 musí mít účetní jednotka již zadokumentovaný cíl řízení rizik a strategii ke zmírňování finančního rizika, jak je popsáno v odstavci B115. Při uplatňování tohoto cíle a strategie:

- a) se pojistné smlouvy a deriváty, nederivátové finanční nástroje oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku nebo držené zajistné smlouvy ekonomicky kompenzují (tj. hodnoty pojistných smluv a těchto položek zmírňujících riziko se obvykle pohybují opačným směrem, neboť reagují podobně na změny zmírňovaného rizika). Při posuzování této kompenzace účetní jednotka nezohledňuje rozdílná účetní ocenění;
 - b) této kompenzaci nedominuje úvěrové riziko.
- B117 Účetní jednotka určí v každém vykazovaném období peněžní toky z plnění ve skupině, na kterou se použije odstavec B115, jednotným způsobem.
- B117A Jestliže účetní jednotka zmírňuje dopad finančního rizika pomocí derivátů nebo nederivátových finančních nástrojů oceněných reálnou hodnotou do hospodářského výsledku, zahrne do hospodářského výsledku finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění za dané období vzniklé při uplatnění odstavce B115. Jestliže účetní jednotka zmírňuje dopad finančního rizika pomocí držených zajistných smluv, uplatní u vykazování výnosů nebo nákladů z pojistného plnění vzniklých při uplatnění odstavce B115 stejnou účetní zásadu, jakou uplatňuje na držené zajistné smlouvy při použití odstavců 88 a 90.
- B118 Pouze přestane-li být splněna kterákoli z podmínek podle odstavce B116, přestane účetní jednotka od tohoto data postupovat podle odstavce B115. Účetní jednotka neprovede žádnou úpravu o změny dříve uznané v hospodářském výsledku.

Uznání marže z pojistné smlouvy v hospodářském výsledku

- B119 Částka marže z pojistné smlouvy pro skupinu pojistných smluv se v každém období uznává v hospodářském výsledku tak, aby odrážela pojistné služby poskytované v rámci skupiny pojistných smluv v daném období (viz odst. 44 písm. e), odst. 45 písm. e) a odst. 66 písm. e)). Částka se určuje:
- a) určením jednotek pojistného krytí ve skupině. Počet jednotek pojistného krytí ve skupině je množství pojistných služeb poskytovaných podle smluv ve skupině, určené tak, že se pro každou smlouvu uvažuje množství dávek poskytovaných podle smlouvy a očekávaná doba pojistného krytí ze smlouvy;
 - b) alokací marže z pojistné smlouvy ke konci období (před uznáním jakýchkoli částek v hospodářském výsledku k zohlednění pojistných služeb poskytnutých v daném období) stejnou měrou na každou jednotku pojistného krytí poskytnutého v běžném období a každou jednotku pojistného krytí, jehož poskytnutí se očekává v budoucnosti;
 - c) uznáním částky alokované na jednotky pojistného krytí poskytnuté v období v hospodářském výsledku.
- B119A Při použití odstavce B119 končí období služby zabezpečující investiční výnos nebo s investicí související služby nejpozději k datu, kdy byly vyplaceny všechny částky splatné stávajícím pojistníkům, které s těmito službami souvisí, přičemž se neberou v úvahu platby budoucím pojistníkům zařazené do peněžních toků z plnění při použití odstavce B68.
- B119B Pojistné smlouvy bez prvků přímé účasti mohou poskytovat službu zabezpečující investiční výnos pouze tehdy, jestliže:
- a) existuje investiční složka nebo je pojistník oprávněn vybrat si určitou částku;
 - b) účetní jednotka očekává, že investiční složka nebo částka, kterou je pojistník oprávněn si vybrat, zahrnuje investiční výnos (investiční výnos může být menší než nula, například v prostředí se zápornou úrokovou sazbou), a
 - c) účetní jednotka očekává vykonání investiční činnosti, která bude tento investiční výnos generovat.

Držené zajistné smlouvy – uznání úhrady ztrát z podkladových pojistných smluv (odstavce 66A–66B)

- B119C Odstavec 66A se použije pouze tehdy, když je držená zajistná smlouva uzavřena nejpozději současně s uznáním nevýhodných podkladových pojistných smluv.
- B119D Při použití odstavce 66A stanoví účetní jednotka úpravu marže z pojistné smlouvy u skupiny držených zajistných smluv a výsledného výnosu vynásobením:
- a) ztráty uznané z podkladových pojistných smluv a
 - b) procenta nároků z podkladových pojistných smluv, jejichž úhradu účetní jednotka očekává ze skupiny držených zajistných smluv.
- B119E Při použití odstavců 14–22 může účetní jednotka zařadit do skupiny nevýhodných pojistných smluv jak nevýhodné pojistné smlouvy kryté skupinou držených zajistných smluv, tak i nevýhodné pojistné smlouvy nekryté skupinou držených zajistných smluv. V těchto případech účetní jednotka při použití odst. 66 písm. c) bodu i)–ii) a odstavce 66A systematicky a racionálně alokuje podíl ztrát uznaných u skupiny pojistných smluv, který se týká pojistných smluv krytých skupinou držených zajistných smluv.

- B119F Poté, co účetní jednotka vytvoří složku úhrady ztrát při použití odstavce 66B, upraví složku úhrady ztrát tak, aby odrážela změny ztrátové složky u skupiny nevýhodných podkladových pojistných smluv (viz odstavce 50–52). Účetní hodnota složky úhrady ztrát nesmí převýšit tu část účetní hodnoty ztrátové složky ze skupiny nevýhodných podkladových pojistných smluv, jejíž úhradu účetní jednotka očekává ze skupiny držených pojistných smluv.

VÝNOSY Z POJISTNÝCH SMLUV (ODSTAVCE 83 A 85)

- B120 Celkové výnosy z pojistných smluv za skupinu pojistných smluv představují protihodnotu za tyto smlouvy, tj. částku pojistného hrazeného účetní jednotce:
- a) upravenou o dopad financování a
 - b) s vyloučením veškerých investičních složek.
- B121 Odstavec 83 vyžaduje, aby částka výnosů z pojistných smluv uznaná v daném období zobrazovala poskytnutí přislíbených služeb ve výši, která odráží protihodnotu, na niž má účetní jednotka podle svého očekávání za uvedené služby nárok. Celková protihodnota za skupinu smluv zahrnuje tyto částky:
- a) částky související s poskytováním služeb, které zahrnují:
 - i) náklady na pojistné služby, vyjma částek spojených s rizikovou úpravou týkající se nefinančního rizika zahrnutých pod bodem ii) a částek alokovaných na ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí;
 - ia) částky týkající se daně ze zisku, které lze samostatně vyúčtovat pojistníkovi;
 - ii) rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika, kromě částek alokovaných na ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí, a
 - iii) marže z pojistné smlouvy;
 - b) částky související s peněžními toky z pořízení pojistných smluv.
- B122 Výnosy z pojistných smluv za období týkající se částek popsanych v odst. B121 písm. a) se určují podle odstavců B123–B124. Výnosy z pojistných smluv za období týkající se částek popsanych v odst. B121 písm. b) se určují podle odstavce B125.
- B123 Při použití IFRS 15 účetní jednotka, když poskytuje služby, vyjme závazek z plnění týkající se těchto služeb a uzná výnos. Podobně při použití IFRS 17 účetní jednotka, když poskytuje služby v daném období, sníží závazek ze zbývajících pojistného krytí týkající se poskytnutých služeb a uzná výnos z pojistných smluv. Snížení závazku ze zbývajících pojistného krytí, které vede ke vzniku výnosu z pojistných smluv, vylučuje změny závazku, které se netýkají služeb, u nichž se očekává, že budou kryty protihodnotou, kterou účetní jednotka obdrží. Tyto změny jsou:
- a) změny, které se netýkají služeb poskytovaných v období, například:
 - i) změny vyplývající z přijatých peněžních toků z přijatého pojistného;
 - ii) změny, které se týkají investičních složek v období;
 - ia) změny vyplývající z peněžních toků z úvěrů pojistníkům;
 - iii) změny, které se týkají daní z transakcí vybíraných jménem třetích stran (například daní z pojistného, daní z přidané hodnoty a daní ze zboží a služeb) (viz odst. B65 písm. i));
 - iv) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění;
 - v) peněžní toky z pořízení pojistné smlouvy (viz odstavec B125) a
 - vi) vynětí závazků převedených na třetí stranu;
 - b) změny, které se týkají služeb, ale účetní jednotka u nich neočekává úhradu, tj. zvýšení a snížení ztrátové složky závazku ze zbývajících pojistného krytí (viz odstavce 47–52).
- B123A Pokud účetní jednotka vyjme aktivum z jiných peněžních toků než z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, k datu prvotního uznání skupiny pojistných smluv (viz odst. 38 písm. c) bod ii) a odstavec B66A), uzná výnosy a náklady související s pojistnými smlouvami vztahujícími se k částce vyňaté k tomuto datu.
- B124 V důsledku toho lze výnosy z pojistných smluv za období analyzovat i jako součet změn závazku ze zbývajících pojistného krytí v období, který se týká služeb, u nichž účetní jednotka očekává přijetí úhrady. Tyto změny jsou:
- a) náklady na pojistné služby vzniklé v daném období (oceněné částkami očekávanými na počátku období), vyjma:
 - i) částek alokovaných na ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí za použití odst. 51 písm. a);

- ii) splátek investičních složek;
 - iii) změny, které se týkají daní z transakcí vybíraných jménem třetích stran (například daní z pojistného, daní z přidané hodnoty a daní ze zboží a služeb) (viz odst. B65 písm. i));
 - iv) nákladů na pořízení pojistných smluv (viz odstavec B125) a
 - v) částky spojené s rizikovou úpravou týkající se nefinančního rizika (viz písmeno b));
- b) změna rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika, vyjma:
- i) změn začleněných ve finančních výnosech nebo nákladech z pojistného plnění za použití odstavce 87;
 - ii) změn, které upravují marži z pojistné smlouvy, neboť se týkají budoucích služeb, za použití odst. 44 písm. c) a odst. 45 písm. c), a
 - iii) částek alokovaných na ztrátovou složku daného závazku ze zbývajících pojistného krytí za použití odst. 51 písm. b);
- c) částka marže z pojistné smlouvy uznaná v hospodářském výsledku v daném období, za použití odst. 44 písm. e) a odst. 45 písm. e);
- d) případně jiné částky, například korekce na základě zkušenosti u přijatého pojistného jiného než souvisejícího s budoucími službami (viz odst. B96 písm. a)).
- B125 Účetní jednotka určí výnosy z pojistných smluv týkající se peněžních toků z pořízení pojistných smluv systematickou alokací části pojistného, které souvisí s úhradou těchto peněžních toků, do každého vykazovaného období na časovém základě. Účetní jednotka uzná tutéž částku jako náklady na pojistné služby.
- B126 Pokud účetní jednotka použije metodu alokace pojistného v odstavcích 55–58, výnosy z pojistných smluv za období představuje částka očekávaných příjmů z pojistného (vyjma jakékoli investiční složky a s případnou úpravou pro zohlednění časové hodnoty peněz a dopadu finančního rizika, za použití odstavce 56) alokovaná na dané období. Účetní jednotka alokuje očekávané příjmy z pojistného na každé období pojistných služeb:
- a) na časovém základě, ale
 - b) pokud se očekávaný vzorec snižování rizika během doby pojistného krytí podstatně liší od časového průběhu, pak na základě očekávaného načasování vzniklých nákladů na pojistné služby.
- B127 Účetní jednotka dle potřeby změní základ alokace mezi odst. B126 písm. a) a b), pokud dojde ke změně skutečností a okolností.

FINANČNÍ VÝNOSY NEBO NÁKLADY Z POJISTNÉHO PLNĚNÍ (ODSTAVCE 87–92)

- B128 Odstavec 87 vyžaduje, aby účetní jednotka zařadila do finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění dopad časové hodnoty peněz a finanční riziko a jejich změny. Pro účely IFRS 17:
- a) předpoklady týkající se inflace na základě indexu cen nebo sazeb nebo cen aktiv s výnosy vázanými na inflaci jsou předpoklady, které se týkají finančního rizika;
 - b) předpoklady týkající se inflace na základě konkrétních změn cen, které účetní jednotka očekává, nejsou předpoklady, které se týkají finančního rizika, a
 - c) změny ocenění skupiny pojistných smluv způsobené změnami hodnoty podkladových položek (vyjma přírůstků a úbytků) jsou změnami vyplývajících z dopadu časové hodnoty peněz a finančního rizika a jejich změn.
- B129 Odstavce 88–89 vyžadují, aby se účetní jednotka ve věci účetní metody rozhodla, zda bude členit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění za období na hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek. Účetní jednotka použije svou volbu účetní metody na portfolio pojistných smluv. Při posuzování vhodné účetní metody pro portfolio pojistných smluv za použití odstavce 13 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* účetní jednotka pro každé portfolio zohlední aktiva, která účetní jednotka drží, a způsob účtování o těchto aktivech.
- B130 Použije-li se odst. 88 písm. b), zařadí účetní jednotka do hospodářského výsledku částku určenou systematickou alokací očekávaných celkových finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění během doby trvání skupiny pojistných smluv. V této souvislosti systematická alokace znamená alokaci celkových finančních výnosů nebo nákladů ze skupiny pojistných smluv během doby trvání skupiny, která:
- a) je založena na charakteristikách smluv, aniž by odkazovala na faktory, které neovlivňují peněžní toky, které jsou z těchto smluv očekávány. Například alokace finančních výnosů nebo nákladů nevychází z očekávaných uznaných výnosů z aktiv, pokud tyto očekávané uznané výnosy neovlivňují peněžní toky smluv ve skupině;

- b) vede k částkám uznaným v ostatním úplném výsledku za dobu trvání skupiny smluv, jejichž celková hodnota je nulová. Kumulativní částka uznaná v ostatním úplném výsledku ke kterémukoli datu je rozdíl mezi účetní hodnotou skupiny smluv a hodnotou, kterou by byla tato skupina smluv oceněna při použití systematické alokace.
- B131 U skupin pojistných smluv, u nichž změny předpokladů týkajících se finančního rizika nemají podstatný dopad na částky placené pojistníkovi, se systematická alokace určuje pomocí diskontních sazeb uvedených v odst. B72 písm. e) bodu i).
- B132 U skupin pojistných smluv, u nichž změny předpokladů týkajících se finančního rizika mají podstatný dopad na částky placené pojistníkům:
- a) lze systematickou alokaci pro finanční výnosy nebo náklady vyplývající z odhadů budoucích peněžních toků určit jedním z těchto způsobů:
 - i) pomocí sazby, jež alokuje zbývající revidované očekávané finanční výnosy nebo náklady během doby trvání skupiny smluv konstantní měrou, nebo
 - ii) u smluv, které k určení částek splatných pojistníkům používají úrokovou sazbu investiční pojistné smlouvy – pomocí alokace, která je založena na částkách, které byly připsány v období a které budou dle očekávání připsány v budoucích obdobích;
 - b) systematická alokace u finančních výnosů nebo nákladů z rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika, jsou-li systematicky oddělovány od jiných změn rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika za použití odstavce 81, se určuje pomocí alokace, která je v souladu s alokací použitou pro alokaci finančních výnosů nebo nákladů z budoucích peněžních toků;
 - c) systematická alokace u finančních výnosů nebo nákladů z marže z pojistné smlouvy se určuje:
 - i) u pojistných smluv bez prvků přímé účasti pomocí diskontních sazeb specifikovaných v odst. B72 písm. b) a
 - ii) u pojistných smluv s prvky přímé účasti pomocí alokace, která je v souladu s alokací použitou pro alokaci finančních výnosů nebo nákladů z budoucích peněžních toků.
- B133 Při použití metody alokace pojistného na pojistné smlouvy popsané v odstavcích 53–59 může být účetní jednotka povinna (nebo se může rozhodnout) diskontovat závazek ze vzniklých pojistných nároků. V takových případech se může rozhodnout rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění za použití odst. 88 písm. b). Pokud účetní jednotka zvolí tuto možnost, určí finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění v hospodářském výsledku pomocí diskontní sazby uvedené v odst. B72 písm. e) bodě iii).
- B134 Pokud účetní jednotka na základě svého rozhodnutí nebo v důsledku své povinnosti drží podkladové položky pro pojistné smlouvy s prvky přímé účasti, použije odstavec 89. Pokud se účetní jednotka rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění za použití odst. 89 písm. b), zahrne do hospodářského výsledku náklady nebo výnosy, které přesně odpovídají výnosům nebo nákladům zahrnutým v hospodářském výsledku za podkladové položky, takže výsledkem pak je nulová čistá hodnota samostatně vykazovaných položek.
- B135 Účetní jednotka může podmínky pro volbu účetního pravidla podle odstavce 89 splnit v některých obdobích, v jiných však nikoli, a to v důsledku změny toho, zda drží podkladové položky. Pokud k takové změně dojde, změní se možnost výběru účetního pravidla, kterou má účetní jednotka k dispozici, z možnosti výběru podle odstavce 88 na možnost výběru podle odstavce 89 či naopak. Účetní jednotka tudíž může změnit své účetní pravidlo a volit mezi pravidlem stanoveným v odst. 88 písm. b) a pravidlem stanoveným v odst. 89 písm. b). Při provádění této změny účetní jednotka:
- a) uvede kumulovanou částku dříve zahrnutou v ostatním úplném výsledku do data změny jako reklasifikační úpravu do hospodářského výsledku v období změny a budoucích obdobích takto:
 - i) pokud účetní jednotka dříve používala odst. 88 písm. b) – účetní jednotka uvede do hospodářského výsledku kumulovanou částku před změnou zahrnutou v ostatním úplném výsledku, jako by pokračovala v metodě podle odst. 88 písm. b) na základě předpokladů, které platily bezprostředně před změnou, a
 - ii) pokud účetní jednotka dříve používala odst. 89 písm. b) – účetní jednotka uvede do hospodářského výsledku kumulovanou částku před změnou zahrnutou v ostatním úplném výsledku, jako by pokračovala v metodě podle odst. 89 písm. b) na základě předpokladů, které platily bezprostředně před změnou;
 - b) neupravuje srovnávací informace za minulá období.
- B136 Při použití odst. B135 písm. a) účetní jednotka nepře počítává kumulovanou částku dříve zahrnutou v ostatním úplném výsledku, jako kdyby vždy platilo nové rozčlenění, a předpoklady použité pro reklasifikaci v budoucích obdobích po datu změny neaktualizuje.

DOPAD ÚČETNÍCH ODHADŮ PROVEDENÝCH V MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

- B137 Jestliže účetní jednotka sestavuje mezitímní účetní závěrku za použití IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*, zvolí účetní pravidlo a rozhodne, zda změni postup u účetních odhadů provedených v předchozích mezitímních účetních závěrkách při použití IFRS 17 v následujících mezitímních účetních závěrkách a v ročním vykazovaném období. Účetní jednotka použije zvolenou účetní metodu na všechny skupiny pojistných smluv, které vystavuje, a skupiny zajistných smluv, které drží.

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu IFRS 17 Pojistné smlouvy.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije IFRS 17 pro roční účetní období počínající 1. lednem 2023 nebo pozdějším datem. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro dřívější použití IFRS 17, musí tuto skutečnost zveřejnit. Dřívější použití je povoleno účetním jednotkám, které používají IFRS 9 *Finanční nástroje* již před datem nebo k datu prvotního použití IFRS 17.
- C2 Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích C1 a C3–C33:
- a) se datem prvotního použití rozumí počátek vykazovaného období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatní IFRS 17, a
 - b) datem přechodu na standard se rozumí počátek ročního účetního období, které bezprostředně předchází datu prvotního použití.
- C2A Na základě dokumentu *Prvotní použití IFRS 17 a IFRS 9 – srovnávací informace*, vydaného v prosinci 2021, byly vloženy nové odstavce C28A–C28E a C33A. Účetní jednotka, která se rozhodne odstavce C28A–C28E a C33A použít, je použije při prvotním použití IFRS 17.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C3 Pokud to není prakticky neproveditelné nebo pokud účetní jednotka nepoužije odstavec C5A, použije IFRS 17 retrospektivně s těmito výjimkami:
- a) účetní jednotka není povinna vykazovat kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a
 - b) účetní jednotka nesmí využít možnosti podle odstavce B115 za období před datem přechodu. Účetní jednotka může použít možnost podle odstavce B115 prospektivně k datu přechodu nebo k pozdějšímu datu, pouze když určí vztahy u zmírnění rizik k datu, kdy tuto možnost použije, nebo k dřívějšímu datu.
- C4 Pro retrospektivní použití IFRS 17 účetní jednotka k datu přechodu na standard:
- a) určí, uzná a ocení každou skupinu pojistných smluv, jako kdyby vždy používala IFRS 17;
 - aa) určí, uzná a ocení veškerá aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, jako kdyby vždy používala IFRS 17 (účetní jednotka však není povinna použít před datem přechodu posouzení návratnosti podle odstavce 28E);
 - b) vyjme veškeré stávající zůstatky, které by neexistovaly, kdyby vždy používala IFRS 17, a
 - c) uzná veškerý čistý rozdíl do vlastního kapitálu.
- C5 Pouze pokud není pro účetní jednotku prakticky proveditelné použít u skupiny pojistných smluv odstavec C3, použije účetní jednotka místo odst. C4 písm. a) následující metody:
- a) modifikovaný retrospektivní přístup v odstavcích C6–C19A, s výhradou odst. C6 písm. a), nebo
 - b) přístup na základě reálné hodnoty v odstavcích C20–C24B.
- C5A Bez ohledu na odstavec C5 se účetní jednotka může rozhodnout použít metodu reálné hodnoty podle odstavců C20–C24B pro skupinu pojistných smluv s prvky přímé účasti, na něž by mohla retrospektivně použít IFRS 17, a to pouze tehdy, pokud:
- a) se účetní jednotka rozhodne použít možnost zmírnění rizik podle odstavce B115 na skupinu pojistných smluv prospektivně od data přechodu a
 - b) účetní jednotka používala deriváty, nederivátové finanční nástroje oceněné reálnou hodnotou do hospodářského výsledku nebo držené zajištěné smlouvy ke zmírnění finančního rizika vyplývajícího ze skupiny pojistných smluv podle odstavce B115 před datem přechodu.
- C5B Pouze pokud není pro účetní jednotku prakticky proveditelné postupovat podle odst. C4 písm. aa) u aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv, použije účetní jednotka pro ocenění aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv následující metody:
- a) modifikovaný retrospektivní přístup podle odstavců C14B–C14D a C17A, s výhradou odst. C6 písm. a) nebo
 - b) přístup na základě reálné hodnoty v odstavcích C24A–C24B.

Modifikovaný retrospektivní přístup

- C6 Cílem modifikovaného retrospektivního přístupu je stanovit výsledek, který se co nejvíce blíží retrospektivní aplikaci, pomocí přiměřených a doložitelných informací, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. V souladu s tím při uplatnění tohoto přístupu účetní jednotka:
- a) použije přiměřené a doložitelné informace. Pokud účetní jednotka nemůže získat přiměřené a doložitelné informace nutné pro použití modifikovaného retrospektivního přístupu, použije přístup na základě reálné hodnoty;
 - b) maximalizuje použití informací, které by byly využity pro uplatnění plně retrospektivního přístupu, použije však pouze informace dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí.
- C7 Odstavce C9–C19A stanoví povolené úpravy retrospektivní aplikace v těchto oblastech:
- a) posouzení pojistných smluv nebo skupin pojistných smluv, které by bylo provedeno k datu vzniku nebo prvotního uznání;
 - b) částky týkající se marže z pojistné smlouvy nebo ztrátové složky u pojistných smluv bez prvků přímé účasti;
 - c) částky týkající se marže z pojistné smlouvy nebo ztrátové složky u pojistných smluv s prvky přímé účasti a
 - d) finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění.
- C8 Pro dosažení cíle modifikovaného retrospektivního přístupu může účetní jednotka použít každou modifikaci podle odstavců C9–C19 A, pouze pokud nemá přiměřené a doložitelné informace pro uplatnění retrospektivního přístupu.
- Hodnocení k datu vzniku nebo prvotního uznání*
- C9 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka pomocí informací dostupných k datu přechodu na standard určí následující záležitosti:
- a) jak identifikovat skupiny pojistných smluv za použití odstavců 14–24;
 - b) zda pojistná smlouva vyhovuje definici pojistné smlouvy s prvky přímé účasti za použití odstavců B101–B109;
 - c) jak identifikovat nezaručené peněžní toky u pojistných smluv bez prvků přímé účasti za použití odstavců B98–B100 a
 - d) zda pojistná smlouva vyhovuje definici investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17 za použití odstavce 71.
- C9A Pokud to umožňuje odstavec C8, účetní jednotka jako závazek ze vzniklých pojistných nároků klasifikuje závazek uhradit nároky vzniklé před pořízením pojistné smlouvy při převodu pojistných smluv, které tvoří podnik nebo v rámci podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3.
- C10 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka nepoužije odstavec 22 k rozdělení skupin na ty, které neobsahují smlouvy vystavené v rozmezí více než jednoho roku.
- Určení marže z pojistné smlouvy nebo ztrátové složky u skupin pojistných smluv bez prvků přímé účasti*
- C11 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka u smluv bez prvků přímé účasti určí marži z pojistné smlouvy nebo ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí (viz odstavec 49–52) k datu přechodu na standard za použití odstavců C12–C16C.
- C12 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka odhadne budoucí peněžní toky k datu prvotního uznání skupiny pojistných smluv jako částku budoucích peněžních toků k datu přechodu na standard (nebo dřívějšímu datu, pokud lze budoucí peněžní toky k tomuto dřívějšímu datu určit zpětně, za použití odst. C4 písm. a)), upravenou o peněžní toky, o nichž je známo, že nastaly mezi datem prvotního uznání skupiny pojistných smluv a datem přechodu na standard (nebo dřívějším datem). Peněžní toky, o nichž je známo, že nastaly, zahrnují peněžní toky ze smluv, které zanikly před datem přechodu na standard.
- C13 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka určí diskontní sazby, které platily k datu prvotního uznání skupiny pojistných smluv (nebo následně):
- a) pomocí pozorovatelné výnosové křivky, která se nejméně za tři roky bezprostředně před datem přechodu na standard blíží výnosové křivce odhadnuté za použití odstavců 36 a B72–B85, pokud taková pozorovatelná výnosová křivka existuje;
 - b) pokud pozorovatelná výnosová křivka podle písmene a) neexistuje, odhadne diskontní sazby, které platily k datu prvotního uznání (nebo následně) určením průměrného rozpětí mezi pozorovatelnou výnosovou křivkou a výnosovou křivkou odhadnutou za použití odstavců 36 a B72–B85, a použitím tohoto rozpětí na uvedenou pozorovatelnou výnosovou křivku. Toto rozpětí je průměr za nejméně za tři roky bezprostředně před datem přechodu na standard.

- C14 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka určí rizikovou úpravu týkající se nefinančního rizika k datu prvotního uznání skupiny pojistných smluv (nebo následně) modifikací rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika k datu přechodu na standard o očekávané snížení rizika před datem přechodu na standard. Očekávané snížení rizika se určí odkazem na snížení rizika u podobných pojistných smluv, které účetní jednotka vystaví k datu přechodu na standard.
- C14A Při použití odstavce B137 se účetní jednotka může rozhodnout neměnit postup u účetních odhadů provedených v předchozích mezitímních účetních závěrkách. V rozsahu povoleném odstavcem C8 tato účetní jednotka stanoví marži z pojistné smlouvy nebo ztrátovou složku k datu přechodu, jako kdyby před datem přechodu nesestavovala mezitímní účetní závěrky.
- C14B V rozsahu povoleném odstavcem C8 použije účetní jednotka stejnou systematickou a racionální metodu, kterou má v úmyslu použít po datu přechodu při použití odstavce 28A k alokaci zaplacených peněžních toků z pořízení pojistných smluv (nebo peněžních toků, z nichž byl uznán závazek za použití jiného standardu IFRS) před datem přechodu (vyjma částky týkající se pojistných smluv, které zanikly před datem přechodu) na:
- a) skupiny pojistných smluv, které jsou uznány k datu přechodu, a
 - b) skupiny pojistných smluv, jejichž uznání se očekává po datu přechodu.
- C14C Peněžní toky z pořízení pojistných smluv zaplacené před datem přechodu, které jsou alokovány na skupinu pojistných smluv uznaných k datu přechodu, upravují u této skupiny marži z pojistné smlouvy, pokud byly pojistné smlouvy, jež mají být ve skupině, k tomuto datu uznány (viz odstavce 28C a B35C). Jiné peněžní toky z pořízení pojistných smluv zaplacené před datem přechodu, včetně peněžních toků alokovaných na skupinu pojistných smluv, jejichž uznání se očekává po datu přechodu, se uznají jako aktivum při použití odstavce 28B.
- C14D Jestliže účetní jednotka nemá racionální a doložitelné informace, aby mohla použít odstavce C14B, určí k datu přechodu následující částky jako nulové:
- a) úpravu marže z pojistné smlouvy u skupiny pojistných smluv uznaných k datu převodu a případné aktivum z peněžních toků z pořízení pojistných smluv týkající se této skupiny a
 - b) aktivum z peněžních toků z pořízení pojistných smluv u skupin pojistných smluv, jejichž uznání se očekává po datu přechodu.
- C15 Pokud použití odstavců C12–C14D vede k marži z pojistné smlouvy k datu prvotního uznání, účetní jednotka pro určení marže z pojistné smlouvy k datu přechodu na standard:
- a) jestliže použije odstavce C13 k odhadu diskontních sazeb platných k datu prvotního uznání, použije tyto sazby k výpočtu kumulovaného úroku k marži z pojistné smlouvy, a
 - b) v rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka určí částku marže z pojistné smlouvy uznanou v hospodářském výsledku z důvodu poskytování služeb před datem přechodu na standard, a to porovnáním zbývajících jednotek pojistného krytí k tomuto datu a jednotek pojistného krytí poskytovaných v rámci příslušné skupiny smluv před datem přechodu na standard (viz odstavce B119).
- C16 Pokud použití odstavců C12–C14D vede ke ztrátové složce závazku ze zbývajících pojistného krytí k datu prvotního uznání, účetní jednotka určí veškeré částky alokované na ztrátovou složku před datem přechodu na standard za použití odstavců C12–C14D a systematického základu alokace.
- C16A U skupiny držených zajistných smluv, které poskytují krytí pro skupinu nevýhodných pojistných smluv a které byly uzavřeny před nebo současně s vystavením pojistných smluv, účetní jednotka stanoví složku úhrady ztráty u aktiva za zbývajících krytí k datu přechodu (viz odstavce 66A–66B). V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka určí složku úhrady ztráty vynásobením:
- a) ztrátové složky závazku ze zbývajících pojistného krytí podkladových pojistných smluv k datu přechodu (viz odstavce C16 a C20) a
 - b) procenta nároků u podkladových pojistných smluv, jejichž úhradu účetní jednotka očekává ze skupiny držených zajistných smluv.
- C16B Při použití odstavců 14–22 může účetní jednotka k datu přechodu zařadit do skupiny nevýhodných pojistných smluv jak nevýhodné pojistné smlouvy kryté skupinou držených zajistných smluv, tak i nevýhodné pojistné smlouvy nekryté skupinou držených zajistných smluv. V těchto případech účetní jednotka při použití odstavce C16A systematicky a racionálně alokuje podíl ztrátové složky u skupiny pojistných smluv, který se týká pojistných smluv krytých skupinou držených zajistných smluv.
- C16C Jestliže účetní jednotka nemá racionální a doložitelné informace, aby mohla použít odstavce C16A, neurčuje u skupiny držených zajistných smluv složku úhrady ztráty.

Určení marže z pojistné smlouvy nebo ztrátové složky u skupin pojistných smluv s prvky přímé účasti

- C17 V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka u smluv s prvky přímé účasti určí marži z pojistné smlouvy nebo ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí k datu přechodu na standard jako:
- a) celkovou reálnou hodnotu podkladových položek k tomuto datu minus;
 - b) peněžní toky z plnění k tomuto datu plus nebo minus;
 - c) úpravu o:
 - i) částky, které účetní jednotka účtuje pojistníkům (včetně částek odečtených od podkladových položek) před tímto datem;
 - ii) částky zaplacené před tímto datem, které by se nelišily podle podkladových položek;
 - iii) změnu rizikové úpravy týkající se nefinančního rizika vyvolanou snížením rizika před tímto datem. Účetní jednotka určí tuto částku odkazem na snížení rizika u podobných pojistných smluv, které účetní jednotka vystaví k datu přechodu na standard;
 - iv) zaplacené peněžní toky z pořízení pojistných smluv (nebo z nichž byl uznán závazek za použití jiného standardu IFRS) před datem přechodu, které jsou alokovány na tuto skupinu (viz odstavec C17A);
 - d) pokud písmena a) až c) vedou k marži z pojistné smlouvy – minus částka marže z pojistné smlouvy týkající se služeb poskytnutých před tímto datem. Součet položek podle písmen a) až c) je aproximací celkové marže z pojistné smlouvy za všechny služby, které mají být poskytovány v rámci skupiny smluv, tj. před částkami, které by byly uznány v hospodářském výsledku za poskytnuté služby. Účetní jednotka odhadne částky, které by byly uznány v hospodářském výsledku za poskytnuté služby, porovnáním zbývajících jednotek pojistného krytí k datu přechodu na standard a jednotek pojistného krytí poskytovaných v rámci příslušné skupiny smluv před datem přechodu na standard, nebo
 - e) pokud písmena a) až c) vedou ke ztrátové složce – upraví ztrátovou složku na nulu a zvýší závazek ze zbývajících pojistného krytí s vyloučením ztrátové složky o tutéž částku.
- C17A V rozsahu povoleném odstavcem C8 účetní jednotka použije odstavce C14B–C14D k uznání aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv a případnou úpravu marže z pojistné smlouvy u skupiny pojistných smluv s prvky přímé účasti v případě peněžních toků z pořízení pojistných smluv (viz odst. C17 písm. c) bod iv)).
- Finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění*
- C18 U skupin pojistných smluv, které za použití odstavce C10 obsahují smlouvy vystavené v rozmezí více než jednoho roku:
- a) je účetní jednotce povoleno určit diskontní sazby k datu prvotního uznání skupiny podle odst. B72 písm. b) až odst. B72 písm. e) bodu ii) a diskontní sazby k datu vzniku pojistného nároku podle odst. B72 písm. e) bodu iii) k datu přechodu na standard místo k datu prvotního uznání nebo vzniku pojistného nároku;
 - b) pokud se účetní jednotka rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na částky uvedené v hospodářském výsledku a částky uvedené v ostatním úplném výsledku za použití odst. 88 písm. b) nebo odst. 89 písm. b), musí účetní jednotka určit kumulativní částku finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění uznaných v ostatním úplném výsledku k datu přechodu na standard, aby mohla použít odst. 91 písm. a) v budoucích obdobích. Účetní jednotce je povoleno určit tuto kumulativní částku buď použitím odst. C19 písm. b), nebo:
 - i) jako nulovou, nepoužije-li se bod ii), a
 - ii) u pojistných smluv s prvky přímé účasti, pro které se použije odstavec B134 – jako částku rovnou kumulativní částce uznané v ostatním úplném výsledku u podkladových položek.
- C19 U skupin pojistných smluv, které neobsahují smlouvy vystavené v rozmezí více než jednoho roku:
- a) pokud účetní jednotka použije odstavec C13 k odhadu diskontních sazeb uplatňovaných při prvotním uznání (nebo následně), určí také diskontní sazby specifikované v odst. B72 písm. b) až e) za použití odstavce C13 a
 - b) pokud se účetní jednotka rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na částky uvedené v hospodářském výsledku a částky uvedené v ostatním úplném výsledku za použití odst. 88 písm. b) nebo odst. 89 písm. b), musí účetní jednotka určit kumulativní částku finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění uznaných v ostatním úplném výsledku k datu přechodu na standard, aby mohla použít odst. 91 písm. a) v budoucích obdobích. Účetní jednotka určí tuto kumulativní částku:
 - i) pro pojistné smlouvy, u nichž účetní jednotka použije metody systematické alokace podle odstavce B131 – pokud účetní jednotka použije odstavec C13 k odhadu diskontních sazeb

při prvotním uznání – pomocí diskontních sazeb, které platily k datu prvotního uznání, rovněž při použití odstavce C13;

- ii) pro pojistné smlouvy, u nichž účetní jednotka použije metody systematické alokace podle odstavce B132 – na základě toho, že předpoklady týkající se finančního rizika, které platily k datu prvotního uznání, jsou předpoklady, které platí k datu přechodu na standard, tj. v nulové výši;
- iii) pro pojistné smlouvy, u nichž účetní jednotka použije metody systematické alokace podle odstavce B133 – pokud účetní jednotka použije odstavec C13 k odhadu diskontních sazeb při prvotním uznání (nebo následně) – pomocí diskontních sazeb, které platily k datu vzniku pojistného nároku, rovněž při použití odstavce C13, a
- iv) u pojistných smluv s prvky přímé účasti, pro které se použije odstavec B134 – jako částku rovnou kumulativní částce uznané v ostatním úplném výsledku u podkladových položek.

C19A Při použití odstavce B137 se účetní jednotka může rozhodnout neměnit postup u účetních odhadů provedených v předchozích mezitímních účetních závěrkách. V rozsahu povoleném odstavcem C8 tato účetní jednotka stanoví částky týkající se finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění k datu přechodu, jako kdyby před datem přechodu nesestavovala mezitímní účetní závěrky.

Přístup na základě reálné hodnoty

C20 Pro použití přístupu na základě reálné hodnoty účetní jednotka určí marži z pojistné smlouvy nebo ztrátovou složku závazku ze zbývajících pojistného krytí k datu přechodu na standard jako rozdíl mezi reálnou hodnotou skupiny pojistných smluv k tomuto datu a peněžních toků z plnění oceněných k tomuto datu. Při určování této reálné hodnoty účetní jednotka nepoužije odstavce 47 IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* (týkající se prvků na požádání).

C20A U skupiny držených zajistných smluv, na něž se vztahují odstavce 66A–66B (aniž by musely splňovat podmínky stanovené v odstavci B119C), účetní jednotka stanoví složku úhrady ztráty u aktiva ze zbývajících pojistného krytí k datu přechodu vynásobením:

- a) ztrátové složky závazku ze zbývajících pojistného krytí podkladových pojistných smluv k datu přechodu (viz odstavce C16 a C20) a
- b) procenta nároků u podkladových pojistných smluv, jejichž úhradu účetní jednotka očekává ze skupiny držených zajistných smluv.

C20B Při použití odstavců 14–22 může účetní jednotka k datu přechodu zařadit do skupiny nevýhodných pojistných smluv jak nevýhodné pojistné smlouvy kryté skupinou držených zajistných smluv, tak i nevýhodné pojistné smlouvy nekryté skupinou držených zajistných smluv. V těchto případech účetní jednotka při použití odstavce C20A systematicky a racionálně alokuje podíl ztrátové složky u skupiny pojistných smluv, který se týká pojistných smluv krytých skupinou držených zajistných smluv.

C21 Při použití přístupu na základě reálné hodnoty může účetní jednotka použít odstavec C22, aby určila:

- a) jak identifikovat skupiny pojistných smluv za použití odstavců 14–24;
- b) zda pojistná smlouva vyhovuje definici pojistné smlouvy s prvky přímé účasti za použití odstavců B101–B109;
- c) jak identifikovat nezaručené peněžní toky u pojistných smluv bez prvků přímé účasti za použití odstavců B98–B100 a
- d) zda pojistná smlouva vyhovuje definici investiční smlouvy s prvky dobrovolné účasti v rozsahu působnosti IFRS 17 za použití odstavce 71.

C22 Účetní jednotka se může rozhodnout určit záležitosti v odstavci C21 pomocí:

- a) přiměřených a doložitelných informací, které by účetní jednotka zvolila jako vhodné s ohledem na podmínky smlouvy a trhu k datu vzniku nebo prvotního uznání, nebo
- b) přiměřených a doložitelných informací dostupných k datu přechodu na standard.

C22A Při použití přístupu na základě reálné hodnoty se účetní jednotka může rozhodnout jako závazek ze vzniklých pojistných nároků klasifikovat závazek uhradit nároky vzniklé před pořízením pojistné smlouvy při převodu pojistných smluv, které tvoří podnik nebo v rámci podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3.

C23 Při použití přístupu na základě reálné hodnoty není účetní jednotka povinna použít odstavec 22 a může do skupiny zařadit smlouvy vystavené v rozmezí více než jednoho roku. Účetní jednotka rozdělí skupiny na ty, které obsahují jen smlouvy vystavené v rozmezí jednoho roku (nebo kratšího období), pokud má k provedení tohoto rozdělení přiměřené a doložitelné informace. Bez ohledu na to zda účetní jednotka použije odstavec 22, smí určit diskontní sazby k datu prvotního uznání skupiny podle odst. B72 písm. b) až odst. B72 písm. e) bodu ii) a diskontní sazby k datu vzniku pojistného nároku podle odst. B72 písm. e) bodu iii) k datu přechodu na standard místo k datu prvotního uznání nebo vzniku pojistného nároku.

C24 Pokud se při použití přístupu na základě reálné hodnoty účetní jednotka rozhodne rozčlenit finanční výnosy nebo náklady z pojistného plnění na hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek, smí určit kumulativní částku finančních výnosů nebo nákladů z pojistného plnění uznaných v ostatním úplném výsledku k datu přechodu na standard:

- a) retrospektivně – ale pouze pokud k tomu má přiměřené a doložitelné informace, nebo
- b) jako nulovou, nepoužije-li se bod c), a
- c) u pojistných smluv s prvky přímé účasti, pro které se použije odstavec B134 – jako částku rovnou kumulativní částce uznané v ostatním úplném výsledku u podkladových položek.

Aktivum z peněžních toků z pořízení pojistné smlouvy

C24A Při použití přístupu na základě reálné hodnoty u aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv (viz odst. C5B písm. b)) účetní jednotka k datu přechodu stanoví aktivum z peněžních toků z pořízení pojistných smluv ve výši rovnající se peněžním tokům z pořízení pojistných smluv, které by účetní jednotce vznikly k datu přechodu za získání práv na:

- a) vrácení peněžních toků z pořízení pojistných smluv z pojistného z pojistných smluv vystavených před datem přechodu, ale neuznaných k datu přechodu;
- b) budoucí pojistné smlouvy, které vzniknou prodloužením pojistných smluv uznaných k datu přechodu, a pojistných smluv uvedených pod písmenem a) a
- c) budoucí pojistné smlouvy jiné než pojistné smlouvy podle písmene b), po datu přechodu, za které nejsou znovu vynaloženy peněžní toky z pořízení pojistných smluv, které účetní jednotka již uhradila a které lze přímo přiřadit k souvisejícímu portfoliu pojistných smluv.

C24B K datu přechodu účetní jednotka vyloučí z ocenění skupin pojistných smluv částku případného aktiva z peněžních toků z pořízení pojistných smluv.

Srovnávací informace

C25 Bez ohledu na odkaz na roční vykazované období bezprostředně předcházející datu prvotního použití v odst. C2 písm. b) může účetní jednotka vykazovat rovněž upravené srovnávací informace podle IFRS 17 za případná dřívější vykazovaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka uvede upravené srovnávací informace za dřívější období, odkazem na „počátek ročního vykazovaného období, které bezprostředně předchází datu prvotního použití“ v odst. C2 písm. b) se rozumí „počátek nejstaršího upraveného vykazovaného srovnávacího období“.

C26 Účetní jednotka není povinna vykazovat údaje podle odstavců 93–132 za období vykázané před začátkem ročního účetního období, které bezprostředně předchází datu prvotního použití.

C27 Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně popsat, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly vykázaný na jiném základě, a tento základ vysvětlit.

C28 Účetní jednotka nemusí zveřejňovat dříve nepublikované informace o vývoji pojistných nároků, které vznikly dříve než pět let před koncem ročního účetního období, v němž účetní jednotka poprvé použije IFRS 17. Pokud však účetní jednotka tyto informace nezveřejní, tuto skutečnost uvede.

Účetní jednotky, které současně poprvé použijí IFRS 17 a IFRS 9

C28A Účetní jednotka, která současně poprvé použije IFRS 17 a IFRS 9, smí pro účely prezentace srovnávacích informací o finančním aktivu použít odstavce C28B–C28E (klasifikační překryv), pokud srovnávací informace týkající se tohoto finančního aktiva nebyly pro účely IFRS 9 upraveny. Srovnávací informace týkající se určitého finančního aktiva nebudou pro účely IFRS 9 upraveny buď v případě, že se účetní jednotka rozhodne údaje za minulá období neupravit (viz odstavec 7.2.15 IFRS 9), nebo v případě, že účetní jednotka údaje za minulá období upraví, ovšem finanční aktivum bylo během těchto minulých období vyřazeno (viz odstavec 7.2.1 IFRS 9).

C28B Účetní jednotka, která na finanční aktivum aplikuje klasifikační překryv, prezentuje srovnávací informace, jako kdyby na toto finanční aktivum byly použity požadavky IFRS 9 pro klasifikaci a oceňování. K určení toho, jak očekává, že finanční aktivum bude klasifikováno a oceněno při prvotním použití IFRS 9, použije účetní jednotka přiměřené a doložitelné informace dostupné k datu přechodu na standard (viz odst. C2 písm. b)) (účetní jednotka může například použít předběžná posouzení provedená k přípravě na prvotní použití IFRS 9).

C28C Při aplikaci klasifikačního překryvu na určité aktivum nemusí účetní jednotka použít požadavky na znehodnocení uvedené v oddíle 5.5 IFRS 9. Pokud by na základě klasifikace určené za použití odstavce C28B finanční aktivum podléhalo požadavkům na znehodnocení podle oddílu 5.5 IFRS 9, avšak účetní jednotka tyto požadavky při aplikaci klasifikačního překryvu nepoužije, prezentuje veškeré částky uznané vzhledem ke znehodnocení v minulém období nadále v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Jinak se veškeré tyto částky zruší.

C28D Jakýkoliv rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou finančního aktiva a účetní hodnotou k datu přechodu na standard, který vyplývá z použití odstavců C28B–C28C, se vykáže v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) k datu přechodu na standard.

C28E Účetní jednotka, která používá odstavce C28B–C28D:

- a) zveřejní kvalitativní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky pochopit:
 - i) v jakém rozsahu byl aplikován klasifikační překryv (například zda byl použit na všechna finanční aktiva vyňatá ve srovnávacím období);
 - ii) zda byly použity požadavky na znehodnocení uvedené v oddíle 5.5 IFRS 9 (viz odstavec C28C), a pokud ano, v jakém rozsahu;
- b) použije uvedené odstavce pouze na srovnávací informace pro vykazovaná období mezi datem přechodu na standard IFRS 17 a datem prvotního použití IFRS 17 (viz odstavce C2 a C25) a
- c) k datu prvotního použití IFRS 9 použije přechodná ustanovení v IFRS 9 (viz oddíl 7.2 IFRS 9).

Reklasifikace finančních aktiv

C29 K datu prvotního použití IFRS 17 účetní jednotka, která používala IFRS 9 pro roční účetní období před prvotním použitím IFRS 17:

- a) může přehodnotit, zda způsobilé finanční aktivum splňuje podmínku podle odst. 4.1.2 písm. a) nebo odst. 4.1.2A písm. a) IFRS 9. Finanční aktivum je způsobilé pouze v případě, že toto finanční aktivum není drženo v souvislosti s činností, jež není spojena se smlouvami spadajícími do rozsahu působnosti IFRS 17. Příklady finančních aktiv, která nejsou způsobilá k přehodnocení, jsou finanční aktiva držena v souvislosti s bankovními činnostmi nebo finanční aktiva držena ve fondech týkajících se investičních smluv, které nespádají do rozsahu působnosti IFRS 17;
- b) musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, pokud v důsledku použití IFRS 17 již není naplněna podmínka stanovená v odstavci 4.1.5 IFRS 9;
- c) může určit finanční aktivum za oceňované reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku, je-li naplněna podmínka stanovená v odstavci 4.1.5 IFRS 9;
- d) může určit investici do kapitálového nástroje za oceňovanou reálnou hodnotou vykázanou do ostatního úplného výsledku podle odstavce 5.7.5 IFRS 9;
- e) může zrušit své předchozí určení investice do kapitálového nástroje za investici oceňovanou reálnou hodnotou vykázanou do ostatního úplného výsledku podle odstavce 5.7.5 IFRS 9.

C30 Účetní jednotka použije odstavec C29 na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotního použití IFRS 17. Účetní jednotka použije uvedená určení a klasifikace retrospektivně. Přitom účetní jednotka použije příslušné přechodné požadavky IFRS 9. Za datum prvotního použití se pro tento účel považuje datum prvotního použití IFRS 17.

C31 Účetní jednotka, která použije odstavec C29, není povinna upravit údaje za minulá období, aby zohlednila uvedené změny určení nebo klasifikací. Účetní jednotka může upravit údaje za minulá období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zpětného pohledu. Pokud účetní jednotka upravuje údaje za minulá období, musí být v upravených účetních závěrkách zohledněny všechny požadavky IFRS 9 pro takto dotčená finanční aktiva. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za minulá období, uzná v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) k datu prvotního použití každý rozdíl mezi:

- a) předchozí účetní hodnotou těchto finančních aktiv a
- b) účetní hodnotou těchto finančních aktiv k datu prvotního použití.

C32 Pokud účetní jednotka použije odstavec C29, zveřejní v daném ročním vykazovaném období pro tato finanční aktiva u každé třídy:

- a) pokud použije odst. C29 písm. a) – svůj základ pro určení způsobilých finančních aktiv;
- b) pokud použije kterékoli ustanovení z odst. C29 písm. a) až e):
 - i) kategorii oceňování a účetní hodnotu dotčených finančních aktiv určenou bezprostředně před datem prvotního použití IFRS 17 a
 - ii) novou kategorii oceňování a účetní hodnotu dotčených finančních aktiv určenou po použití odstavce C29;
- c) pokud použije odst. C29 písm. b) – účetní hodnotu finančních aktiv ve výkazu o finanční pozici, která byla dříve určena jako oceněná reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku podle odstavce 4.1.5 IFRS 9 a která již tak určena nejsou.

- C33 Pokud účetní jednotka použije odstavec C29, zveřejní v daném ročním vykazovaném období kvalitativní informace, která umožní uživatelům účetních výkazů porozumět:
- a) tomu, jak účetní jednotka použila odstavec C29 na finanční aktiva, jejichž klasifikace se změnila při prvotním použití IFRS 17;
 - b) důvodům pro případné určení nebo zrušení určení finančních aktiv jako aktiv oceněných reálnou hodnotou vykázanou do hospodářského výsledku podle odstavce 4.1.5 IFRS 9 a
 - c) tomu, proč účetní jednotka došla k případným odlišným závěrům v novém posouzení za použití odst. 4.1.2 písm. a) nebo odst. 4.1.2A písm. a) IFRS 9.
- C33A V případě finančního aktiva vyňatého mezi datem přechodu na standard a datem prvotního použití IFRS 17 může účetní jednotka použít odstavce C28B–C28E (klasifikační překryv) pro účely prezentace srovnávacích informací, jako kdyby na toto aktivum byl použit odstavec C29. Tato účetní jednotka upraví požadavky odstavců C28B–C28E tak, aby klasifikační překryv vycházel z předpokladu účetní jednotky ohledně toho, jak bude k datu prvotního použití IFRS 17 dané finanční aktivum za použití odstavce C29 určeno.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ IFRS

- C34 IFRS 17 nahrazuje IFRS 4 *Pojistné smlouvy* ve znění z roku 2020.

INTERPRETACE IFRIC 1

Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a podobných závazcích

ODKAZY

- IFRS 16 *Leasingy*
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007)
- 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 *Znehodnocení aktiv* (ve znění novely z roku 2004)
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*

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 vykazání 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) uznány za součást ceny položky pozemku, budovy a zařízení v souladu s IAS 16 nebo za součást ceny aktiva z práva k užívání v souladu s IFRS 16;
 - b) uznány 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.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 3 Tato interpretace se zabývá tím, jak by se měl vykazat 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 obdobného 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 změn v diskontní sazbě budou vykazány 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 pořizovacích nákladů aktiva nepřekročí jeho účetní hodnotu. Jestliže snížení závazku překročí účetní hodnotu aktiva, přebytek bude okamžitě uznán do hospodářského výsledku;
 - c) jestliže má úprava za následek navýšení pořizovacích nákladů aktiva, posoudí účetní jednotka, zda to není signálem, že nová účetní hodnota nebude plně zpětně ziskatelná. Pokud se jedná o takovýto signál, ověří účetní jednotka znehodnocení aktiva tím, že odhadne zpětně ziskatelnou částku a zaučtuje veškeré ztráty ze znehodnocení v souladu s IAS 36.
- 6 Pokud se oceňuje související aktivum za použití modelu přecenění:

- a) změny v závazku mění dříve uznaný přírůstek z přecenění nebo deficit u tohoto aktiva tak, že:
- i) snížení závazku musí být (s výhradou písmena b)) uznáno v ostatním úplném výsledku a zvýší fond z přecenění v rámci vlastního kapitálu, kromě takového případu, kdy bude uznáno do hospodářského výsledku v takovém rozsahu, který zruší deficit z přecenění u aktiva, který byl dříve do hospodářského výsledku uznán;
 - ii) zvýšení závazku musí být uznáno do hospodářského výsledku, kromě případu, kdy bude uznáno v ostatním úplném výsledku a sníží fond z přecenění v rámci vlastního 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 uznán okamžitě do hospodářského 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 na konci účetního období. Veškerá tato přecenění budou vzata v úvahu při stanovení částek, které budou uznány do hospodářského výsledku nebo do ostatního úplného výsledku podle písmene a). Pokud je přecenění nutné, musí být přeceněna veškerá aktiva této třídy;
- d) IAS 1 vyžaduje ve výkazu o úplném výsledku zveřejnění každé složky ostatního úplného výnosu nebo nákladu. V souladu s tímto požadavkem bude změna ve fondu z přecenění vyplývající ze změn v závazku samostatně identifikována a zveřejněna jako taková.
- 7 Upravená odepisovatelná částka položky je odepisována během své doby použitelnosti. Proto jakmile související položka dospěje ke konci své doby použitelnosti, veškeré následné změny v závazku budou uznány do hospodářského výsledku tak, jak k nim bude docházet. Toto platí jak v modelu oceňování pořizovacími náklady, tak v modelu přecenění.
- 8 Periodické odvíjení diskontu se uzná do hospodářského výsledku jako finanční náklad tak, jak k nim bude docházet. Aktivace podle IAS 23 není povolena.

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.
- 9A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 6. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 9B IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

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*.

INTERPRETACE IFRIC 2

Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

ODKAZY

- IFRS 9 *Finanční nástroje*
- IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*
- IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* (ve znění novely z roku 2003)¹.

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 držitelé umožňují prodat takové nástroje zpět emitentovi za peníze nebo jiný finanční nástroj. Použití těchto zásad 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.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 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 umožnění 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 nebo pokud členské podíly mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 a splňují podmínky stanovené tamtéž. 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 odeprít 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.
- 9 Nepodmíněný zákaz může být absolutní, pak je veškerý zpětný odkup zakázán. Nepodmíněný zákaz může být dílčí, pak zakazuje zpětný odkup členských podílů, jestliže by zpětný odkup způsobil, že počet

¹ V srpnu 2005 se IAS 32 změnil na IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. V únoru 2008 změnil IASB standard IAS 32 tím, že požadoval, aby nástroje byly klasifikovány jako vlastní kapitál, pokud mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 a splňují podmínky stanovené tamtéž.

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 odmítnout zpětný odkup tak, jak je popsáno v odstavci 7 nebo pokud členské podíly mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 a splňují podmínky stanovené tamtéž. V některých případech mohou být počet podílů nebo částka vloženého kapitálu podléhající zákazu zpětného odkupu čas od času změněny. Taková změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem.

- 10 Při prvotním 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 prvního data, od něhož by tato částka mohla být požadována k proplacení (viz příklad 3).
- 11 Jak vyžaduje odstavec 35 IAS 32, rozdělení držitelům kapitálových nástrojů se uznají přímo ve vlastním kapitálu. Úroky, dividendy a jiné výnosy spjaté s finančními nástroji klasifikovanými jako finanční závazky jsou náklady bez ohledu na to, zda tyto vyplacené částky jsou právně charakterizovány jako dividendy, úroky nebo jinak.
- 12 Dodatek, který je nedílnou součástí řešení, poskytuje příklady aplikace tohoto řešení.

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 se použije retrospektivně.
- 14A Účetní jednotka použije změny v odstavcích 6, 9, A1 a A12 pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, pro dřívější období, použije pro toto dřívější období změny v odstavcích 6, 9, A1 a A12.
- 15 [zrušen]
- 16 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec A8. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 17 Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 11. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu IAS 32 jako součást dokumentu *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011* (vydaného v květnu 2012) na dřívější období, změna v odstavci 11 se použije na uvedené dřívější období.
- 18 [zrušen]
- 19 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce A8 a A10 a zrušil odstavce 15 a 18. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

Příklady použití tohoto řešení

Tento dodatek je nedílnou součástí této interpretace.

- A1 Tento dodatek uvádí sedm příkladů použití řešení tohoto 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 musel být finanční nástroj klasifikován jako finanční závazek, a že finanční nástroj nemá všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 nebo nesplňuje podmínky stanovené tamtéž.

NEPODMÍNĚNÉ PRÁVO ODMÍTNOUT ZPĚTNÝ ODKUP (odstavec 7)

Příklad 1

Zadání

- A2 Stanovy účetní jednotky stanoví, že se zpětný odkup provádí na základě volné úvahy účetní jednotky. Tyto stanovy dále nerozvádí nebo neomezuje 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, které 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:

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 hospodářského výsledku emitenta nebo
- f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj hospodářský výsledek v daném 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:

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 akci 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 držitelé 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 nedostatečnému zisku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku.* [Zvýraznění přidáno]

ZÁKAZY ZPĚTNÉHO ODKUPU (odstavec 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 vykoupitelné 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 vykoupěny. 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 prvotním uznání oceňuje tento finanční závazek reálnou hodnotou. Protože jsou tyto podíly umoitelné na požádání, stanoví družstevní účetní jednotka reálnou hodnotu takového finančního závazku v souladu s požadavky odstavce 47 IFRS 13, který uvádí: „Reálná hodnota finančního závazku obsahujícího ustanovení o splatnosti 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 prvotním uznání 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 uznání 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 2 000 000 MJ 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 svých 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 47 IFRS 13. Proto převede 1. ledna 20X3 z vlastního kapitálu do finančních závazků částku 200 000 MJ s tím, že 2 000 000 MJ 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. Ke konci účetního období 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 prodat ho zpět emitentovi za hotovost nebo jiné finanční aktivum („nástroj s prodejní opcí“), je finančním závazkem, vyjma nástrojů klasifikovaných jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. Finanční nástroj je finančním závazkem i tehdy, je-li částka hotovosti nebo jiných finančních aktiv určena na základě indexu nebo jiné položky, která má růstový potenciál nebo potenciál poklesu. 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, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D.

A13 Zákaz zpětného odkupu popsany v tomto příkladu se liší od omezení popsanych 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 vykoupitelná za žádných okolností, s výjimkou likvidace účetní jednotky.

Příklad 5

Zadání

- A14 Skutečnosti zadané pro tento příklad jsou shodné s příkladem 4. Navíc ke konci účetního období 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 ke konci účetního období 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 popsány 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 držitelům umorit 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.

INTERPRETACE IFRIC 5

Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

ODKAZY

- IFRS 9 *Finanční nástroje*,
- IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*,
- IFRS 11 *Společná ujednání*,
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*,
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

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 případě úpadku 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 Zbytkový podíl na fondu, který 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 IFRS 9 a není v rozsahu působnosti této interpretace.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 6 Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:
- a) jak má přispěvatel účetně zachytit podíl na fondu;
 - b) pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek do fondu například v případě úpadku jiného přispěvatele, jak má být takový závazek účetně zachycen.

ŘEŠENÍ

Vykazování podílu na fondu

- 7 Přispěvatel uzná 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 má na něj podstatný vliv, použitím IFRS 10, IFRS 11 a IAS 28. 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 na něj nemá podstatný vliv, pak uzná 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 uznaného 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 uznávají do hospodářského 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 úpadku 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 uzná 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 uznány 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.
- 14A [zrušen]
- 14B IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavce 8 a 9. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- 14C [zrušen]
- 14D IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 5 a zrušil odstavce 14A a 14C. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 15 Změny v účetních pravidlech se vykazují v souladu s požadavky obsaženými v IAS 8.

INTERPRETACE IFRIC 6

Odpovědnost vyplývající z působení na zvláštním trhu s odpadním elektrickým a elektrotechnickým zařízením

ODKAZY

- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

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 odpadních elektrických a elektronických zařízeních („OEEZ“), která upravuje sběr, zpracování, využití a k životnímu prostředí šetrné odstraňování OEEZ, vyvolala otázky, kdy je třeba uznat závazek z titulu likvidace OEEZ. 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 domácí spotřebiče 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 „podle poměru svého 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 uznání závazku z titulu nakládání s odpadem v účetní závěrce výrobců podle směrnice EU o OEEZ v souvislosti s prodejem historických domácích spotřebičů.
- 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 zásady 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.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 8 Pro účely uznání rezervy na náklady spojené s nakládáním s odpadem byl výbor IFRIC požádán, aby v kontextu likvidace OEEZ stanovil, co tvoří událost zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) IAS 37:
 - výroba nebo prodej historických domácích spotřebičů,
 - 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 domácími spotřebiči ani v okamžiku jejich výroby, ani v okamžiku jejich prodeje. Jelikož odpovědnost za historické domácí spotřebiče 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 se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

INTERPRETACE IFRIC 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 existenci¹ hyperinflace v ekonomice, v jejíž měně funguje, přičemž daná ekonomika v minulém období hyperinflaci nevykazovala, a účetní jednotka proto přepracovává svou účetní závěrku v souladu s IAS 29.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 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 ke konci účetního období“ 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 výkaz o finanční pozici účetní jednotky na počátku prvního období uvedeného v účetní závěrce přepracován tak, aby odrážel vliv inflace ode dne, kdy došlo k pořízení aktiv a kdy vznikly nebo byly převzaty závazky, až do konce vykazovaného období. U nepeněžních položek vykazovaných v počátečním výkazu o finanční pozici 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 konce vykazovaného období.
- 4 Ke dni účetní závěrky je odložená daň uznána a oceněna podle IAS 12. Výše odložené daně se však v počátečním výkazu o finanční pozici 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 počátečního výkazu o finanční pozici 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 počátečního výkazu o finanční pozici 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 počátečním výkazu o finanční pozici za každé srovnávací účetní období předkládané v přepracované účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka uplatňuje IAS 29.
- 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.

¹ Zjištění hyperinflace se zakládá na posouzení kritérií uvedených v odstavci 3 standardu IAS 29 účetní jednotkou.

INTERPRETACE IFRIC 10

Mezitímní účetní výkaznictví a znehodnocení aktiv

ODKAZY

- IFRS 9 *Finanční nástroje*,
- IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*,
- IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

VÝCHODISKA

- 1 Účetní jednotka musí určit znehodnocení goodwillu ke konci každého vykazovaného období a v případě potřeby uznat ztrátu ze znehodnocení k uvedenému datu v souladu s IAS 36. Ke konci následujícího vykazovaného období se však podmínky mohly změnit do té míry, že ztráta ze znehodnocení mohla být menší nebo bylo možné se jí vyhnout, pokud by se znehodnocení určovalo až k tomuto datu. Tato interpretace poskytuje vodítko k řešení otázky, zda mohou být takové ztráty ze znehodnocení někdy zrušeny.
- 2 Interpretace se zabývá vzájemným působením mezi požadavky IAS 34 a uznáním ztráty ze znehodnocení goodwillu v IAS 36 a vlivem tohoto vzájemného působení na následnou mezitímní a roční účetní závěrku.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 3 Odstavec 28 IAS 34 vyžaduje, aby účetní jednotka používala v mezitímní účetní závěrce stejná účetní pravidla jako 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 je oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu“.
- 4 Odstavec 124 standardu IAS 36 uvádí: „Ztráta ze znehodnocení uznaná u goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena.“
- 5 [zrušen]
- 6 [zrušen]
- 7 Tato interpretace se týká následujícího problému:

Měla by účetní jednotka zrušit ztráty ze znehodnocení goodwillu uznané v mezitímním období v případě, že by se byla neuznala ztráta nebo by se uznala menší ztráta, pokud by se znehodnocení určilo až ke konci následujícího vykazovaného období?

ŘEŠENÍ

- 8 Účetní jednotka nesmí zrušit ztrátu ze znehodnocení uznanou v předešlém mezitímním období ve vztahu ke goodwillu.
- 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 nákladech v budoucnosti od data, k němuž poprvé použila kritéria pro oceňování IAS 39.
- 11 [zrušen]
- 12 [zrušen]
- 13 [zrušen]
- 14 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 1, 2, 7 a 8 a zrušil odstavce 5, 6, 11–13. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

INTERPRETACE IFRIC 12

Ujednání o poskytování koncesovaných služeb

ODKAZY

- *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*¹,
- IFRS 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví*,
- IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*,
- IFRS 9 *Finanční nástroje*,
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*,
- IFRS 16 *Leasingy*,
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*,
- IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*,
- IAS 23 *Výpůjční náklady*,
- IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*,
- IAS 36 *Znehodnocení aktiv*,
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*,
- IAS 38 *Nehmotná aktiva*,
- SIC-29 *Zveřejňování – ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zveřejňování*²

VÝCHODISKA

- 1 V mnoha zemích je infrastruktura pro poskytování veřejných služeb (např. silnice, mosty, tunely, věznice, nemocnice, letiště, rozvody vody, energetické a telekomunikační sítě) tradičně budována, provozována a udržována veřejným sektorem a financována prostřednictvím přidělených částek z veřejných rozpočtů.
- 2 V některých zemích vlády zavedly smluvní ujednání o poskytování služeb s cílem zajistit účast soukromého sektoru na budování, financování, provozování a údržbě takovéto infrastruktury. Tato infrastruktura může během doby platnosti ujednání o poskytování služeb již existovat nebo být teprve budována. Ujednání, na něž se vztahuje tato interpretace, typicky zahrnují subjekt soukromého sektoru (provozovatele), který infrastrukturu používanou k poskytování veřejných služeb buduje či modernizuje (např. zvyšuje její kapacitu) a který tuto infrastrukturu po určitou stanovenou dobu provozuje a udržuje. Po dobu platnosti ujednání je provozovatel za své služby placen. Ujednání se řídí smlouvou, která stanoví normy výkonu, mechanismy úpravy cen a ustanovení o rozhodování sporů. Tato ujednání jsou často popisována jako ujednání o poskytování koncesovaných služeb v souvislosti s „dočasným komerčním provozováním stavebního díla“, „dočasným komerčním provozováním rekonstruovaného stavebního díla“ nebo „přenesením odpovědnosti z veřejného sektoru na soukromý sektor“.
- 3 Charakteristickým znakem těchto ujednání o poskytování služeb je povaha veřejné služby, co se týká závazku, jenž provozovatel přijímá. Služby spojené s infrastrukturou mají být poskytovány veřejnosti bez ohledu na totožnost strany, která služby poskytuje. Ujednání o poskytování služeb provozovatele smluvně zavazují, aby poskytoval služby veřejnosti v zastoupení subjektu veřejného sektoru. Další společné znaky jsou tyto:
 - a) stranou, která poskytování služeb zadává (dále jen „zadavatel“), je subjekt veřejného sektoru, včetně vládních orgánů, nebo subjekt soukromého sektoru, na nějž byla přenesena odpovědnost za poskytování služeb;
 - b) provozovatel je odpovědný přinejmenším za určitou část správy infrastruktury a navazující služby a nejedná pouze jako zástupce zadavatele;
 - c) smlouva stanoví počáteční ceny, které mají být provozovatelem vybírány, a reguluje úpravy těchto cen během doby platnosti ujednání o poskytování služeb;
 - d) provozovatel je povinen na konci doby platnosti ujednání předat zadavateli infrastrukturu ve stanoveném stavu za malou či nezvýšenou protihodnotu, bez ohledu na to, která strana infrastrukturu původně financovala.

¹ Odkazuje se na dokument IASC *Koncepční rámec pro sestavování a prezentaci účetní závěrky*, který IASB přijala v roce 2001 a který byl v době vypracování této interpretace účinný.

² Název SIC-29, který původně zněl *Zveřejňování – ujednání o poskytování koncesovaných služeb*, byl novelizován IFRIC 12.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 4 Tato interpretace poskytuje návod k účetnímu zachycení ujednání o poskytování koncesovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor na straně provozovatelů.
- 5 Tato interpretace se vztahuje na ujednání o poskytování koncesovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor, pokud:
- a) zadavatel kontroluje nebo reguluje, jaké služby musí provozovatel prostřednictvím infrastruktury poskytovat, komu je musí poskytovat a za jakou cenu, a
 - b) na konci doby platnosti ujednání zadavatel kontroluje (z titulu vlastnictví, bezprostředního nároku na užívání či jinak) podstatný zbývajících podíl na infrastruktuře.
- 6 Infrastruktura používaná v ujednáních o poskytování koncesovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor po celou svou dobu použitelnosti („aktiva během celé doby životnosti“) podléhá této interpretaci, jsou-li splněny podmínky odst. 5 písm. a). Odstavce AG1–AG8 poskytují návod k zjištění, zda a nakolik se tato interpretace vztahuje na ujednání o poskytování koncesovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor.
- 7 Tato interpretace se vztahuje na:
- a) infrastrukturu, kterou provozovatel vybuduje nebo získá od třetí strany za účelem ujednání o poskytování služeb;
 - b) stávající infrastrukturu, k níž zadavatel umožňuje provozovateli přístup za účelem ujednání o poskytování služeb.
- 8 Tato interpretace nestanoví vykazování infrastruktury, která byla provozovatelem držena a uznána jako pozemky, budovy a zařízení před uzavřením ujednání o poskytování služeb. Na tuto infrastrukturu se vztahují požadavky IFRS na vyněti (stanovené v IAS 16).
- 9 Tato interpretace nestanoví účetní zachycení na straně zadavatelů.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 10 Tato interpretace stanoví obecné zásady uznávání a vyčíslování povinností a souvisejících práv v ujednáních o poskytování koncesovaných služeb. Požadavky na zveřejňování informací o ujednáních o poskytování koncesovaných služeb jsou uvedeny v SIC-29. Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:
- a) způsobem řešení práv provozovatele na infrastrukturu;
 - b) uznáním a vyčíslením protihodnoty v rámci ujednání;
 - c) službami spojenými s vybudováním nebo modernizací;
 - d) službami spojenými s provozem;
 - e) výpůjčními náklady;
 - f) následným účetním zachycením finančního a nehmotného aktiva a
 - g) položkami poskytnutými provozovateli zadavatelem.

ŘEŠENÍ

Způsob řešení práv provozovatele na infrastrukturu

- 11 Infrastruktura, na niž se vztahuje tato interpretace, se neuznává jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele, jelikož smluvní ujednání o poskytování služeb nepřevádí na provozovatele právo kontrolovat užívání infrastruktury pro poskytování veřejných služeb. V souladu s podmínkami stanovenými ve smlouvě má provozovatel přístup k provozování infrastruktury za účelem poskytování veřejných služeb jménem zadavatele.

Uznání a vyčíslení protihodnoty v rámci ujednání

- 12 Podle podmínek smluvních ujednání, na něž se vztahuje tato interpretace, provozovatel jedná jako zadavatel služeb. Provozovatel vybuduje nebo modernizuje infrastrukturu používanou k poskytování veřejných služeb (služby spojené s výstavbou nebo modernizací) a tuto infrastrukturu po stanovenou dobu provozuje a udržuje (služby spojené s provozem).
- 13 Provozovatel uzná a ocení výnos za služby, které poskytuje, v souladu s IFRS 15. Následný účetní postup se řídí povahou protihodnoty. Vykazování obdržené protihodnoty jako finančního aktiva a jako nehmotného aktiva je podrobně popsáno v odstavcích 23–26.

Služby výstavby nebo zdokonalení

- 14 Provozovatel vykazuje služby výstavby nebo zdokonalení v souladu s IFRS 15.

Protihodnota poskytnutá provozovateli poskytovatelem

- 15 Poskytuje-li provozovatel služby výstavby nebo zdokonalení, protihodnota, kterou provozovatel obdrží či má obdržet, se uznává v souladu s IFRS 15. Protihodnotou mohou být nároky na:
- a) finanční aktivum, nebo
 - b) nehmotné aktivum.
- 16 Provozovatel uzná finanční aktivum, pokud má za služby spojené s výstavbou bezpodmínečný smluvní nárok na obdržení peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva od zadavatele či na jeho příkaz; zadavatel má jen malou (či nemá žádnou) volnost jednání, pokud jde o neuhrazení této platby, obvykle proto, že dohoda je vymahatelná právní cestou. Provozovatel má bezpodmínečný nárok na obdržení peněžních prostředků, pokud zadavatel provozovateli smluvně zaručuje výplatu a) stanovených nebo určitelných částek nebo b) případného schodku mezi částkami obdrženými od uživatelů veřejné služby a stanovenými nebo určitelnými částkami, a to i v případě, že platba je závislá na tom, že provozovatel zajistí, aby infrastruktura splňovala stanovené požadavky na kvalitu nebo účinnost.
- 17 Provozovatel uzná nehmotné aktivum, pokud získá právo (oprávnění) účtovat uživatelům poplatky za veřejnou službu. Právo účtovat uživatelům poplatky za veřejnou službu není bezpodmínečným nárokem na obdržení peněžních prostředků, jelikož částky jsou závislé na rozsahu, v jakém veřejnost danou službu využívá.
- 18 Obdrží-li provozovatel platbu za služby spojené s vybudováním částečně jako finanční aktivum a částečně jako nehmotné aktivum, je nutno vykazovat každou složku protihodnoty provozovatele samostatně. Protihodnota, kterou provozovatel obdrží nebo má obdržet za obě složky, se prvotně uznává v souladu s IFRS 15.
- 19 Povaha protihodnoty, kterou poskytovatel poskytuje provozovateli, se stanoví odkazem na smluvní podmínky a příslušné smluvní právo, pokud existuje. Povaha protihodnoty určuje následné účtování, jak je uvedeno v odstavcích 23–26. Oba typy protihodnoty jsou však v období poskytování služeb výstavby nebo zdokonalení v souladu se standardem IFRS 15 klasifikovány jako smluvní aktiva.

Služby spojené s provozem

- 20 Provozovatel vykazuje služby spojené s provozem v souladu s IFRS 15.

Smluvní povinnosti obnovit infrastrukturu na stanovené úrovni provozuschopnosti

- 21 Provozovatel může mít smluvní povinnosti, které musí splnit jako podmínku licence, týkající se a) udržování infrastruktury na stanovené úrovni provozuschopnosti nebo b) uvedení infrastruktury do určeného stavu před jejím předáním zadavateli na konci ujednání o poskytování služeb. Tyto smluvní povinnosti týkající se udržování nebo obnovení infrastruktury s výjimkou případné modernizace (viz odstavec 14) se uznávají a vyčíslují v souladu s IAS 37, tj. podle nejlepšího odhadu nákladů, které by byly nezbytné ke splnění stávající povinnosti ke konci účetního období.

Výpůjční náklady vzniklé provozovateli

- 22 V souladu s IAS 23 se výpůjční náklady přiřaditelné takovému ujednání uznávají jako náklad v období, v němž vznikly, ledaže má provozovatel smluvní nárok na obdržení nehmotného aktiva (právo účtovat poplatky uživatelům veřejné služby). V tomto případě se výpůjční náklady přiřaditelné ujednání musí v průběhu fáze ujednání související s výstavbou kapitalizovat v souladu s uvedeným standardem.

Finanční aktivum

- 23 Na finanční aktivum uznané podle odstavců 16 a 18 se vztahuje IAS 32 a IFRS 7 a 9.
- 24 Částka splatná poskytovatelem nebo na jeho příkaz se vykazuje v souladu s IFRS 9 jako oceněná:
- a) naběhlou hodnotou;
 - b) reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo
 - c) reálnou hodnotou do hospodářského výsledku.

- 25 Pokud se částka splatná poskytovatelem oceňuje naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, je podle IFRS 9 nutno uznat úrok vypočtený pomocí metody efektivní úrokové míry do hospodářského výsledku.

Nehmotné aktivum

- 26 Na nehmotné aktivum uznané v souladu s odstavci 17 a 18 se použije IAS 38. Odstavce 45–47 IAS 38 poskytují návod k oceňování nehmotných aktiv získaných směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva, případně za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv.

Položky poskytnuté provozovateli poskytovatelem

- 27 V souladu s odstavcem 11 nejsou položky infrastruktury, k nimž poskytovatel umožňuje provozovateli přístup za účelem ujednání o poskytování služeb, uznány jako pozemky, budovy a zařízení

provozovatele. Poskytovatel může poskytnout provozovateli rovněž jiné položky, které si provozovatel může ponechat nebo s nimi podle své vůle obchodovat. Tvoří-li takováto aktiva součást protihodnoty, kterou poskytovatel poskytuje za služby, nejedná se o státní dotace, jak jsou definovány v IAS 20. Namísto toho se účtují jako součást transakční ceny podle definice v IFRS 15.

DATUM ÚČINNOSTI

- 28 Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2008 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci v období, které začalo před 1. lednem 2008, musí tuto skutečnost uvést.
- 28D Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavce 13–15, 18–20 a 27. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.
- 28E IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 23–25 a zrušil odstavce 28A–28C. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.
- 28F IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec AG8. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 29 S výhradou odstavce 30 se změny v účetních pravidlech uplatňují v souladu se standardem IAS 8, tj. zpětně.
- 30 Nemůže-li provozovatel v případě konkrétního ujednání o poskytování služeb použít tuto interpretaci zpětně na počátku nejstaršího vykazovaného období, pak:
- a) uzná finanční a nehmotná aktiva, která existovala na počátku nejstaršího vykazovaného období;
 - b) použije předchozí účetní hodnoty těchto finančních a nehmotných aktiv (které však byly dříve klasifikovány) jako jejich účetní hodnoty k danému dni a
 - c) testuje finanční a nehmotná aktiva uznaná k danému dni na znehodnocení, ledaže to není proveditelné, v tomto případě se částky testují na znehodnocení k počátku běžného období.

Dodatek A
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace.

ROZSAH PŮSOBNOSTI (odstavec 5)

- AG1 Odstavec 5 této interpretace stanoví, že se na infrastrukturu vztahuje tato interpretace, platí-li následující podmínky:
- a) zadavatel kontroluje nebo reguluje, jaké služby musí provozovatel prostřednictvím infrastruktury poskytovat, komu je musí poskytovat a za jakou cenu, a
 - b) na konci doby platnosti ujednání zadavatel kontroluje (z titulu vlastnictví, bezprostředního nároku na užívání či jinak) podstatný zbývajícím podíl na infrastruktuře.
- AG2 Kontrola nebo regulace uvedená v podmínce a) se může uskutečňovat na základě smlouvy či jinak (např. prostřednictvím regulačního orgánu) a zahrnuje situaci, kdy veškerý výstup kupuje zadavatel, jakož i situaci, kdy veškerý výstup nebo jeho část kupují jiní uživatelé. Při uplatňování této podmínky se zadavatel a případné strany ve spojení posuzují společně. Je-li zadavatelem subjekt veřejného sektoru, považují se pro účely této interpretace za strany ve spojení se zadavatelem veřejný sektor jako celek spolu s případnými regulačními orgány jednajícími ve veřejném zájmu.
- AG3 Pro účely podmínky a) nemusí zadavatel cenu kontrolovat úplně: postačuje, aby cena byla regulována zadavatelem, smlouvou nebo regulačním orgánem, např. limitujícím mechanismem. Podmínka se však použije na podstatu příslušné smlouvy. Nepodstatné rysy, např. horní cenový limit, který se uplatňuje pouze v ojedinělých případech, se neberou v úvahu. Naopak, pokud má smlouva za cíl např. poskytnout provozovateli volnost při stanovování cen, avšak nadměrný zisk se vrací zadavateli, výnos provozovatele je omezen a podmínka testu týkající se kontroly cen je splněna.
- AG4 Pro účely podmínky b) by kontrola zadavatele nad podstatným zbývajícím podílem měla omezit schopnost provozovatele infrastrukturu prodat či dát do zástavy a rovněž zajistit zadavateli trvalé právo na užívání po celou dobu platnosti ujednání. Zbývajícím podílem na infrastruktuře je odhadovaná současná hodnota infrastruktury ve stáří a stavu, jež se očekávají na konci doby platnosti ujednání.
- AG5 Kontrola by se měla odlišovat od správy. Pokud si zadavatel ponechá jak určitý stupeň kontroly popsany v odst. 5 písm. a), tak i podstatný zbývajícím podíl na infrastruktuře, provozovatel infrastrukturu pouze spravuje jménem zadavatele (i když v mnoha případech může mít při manažerském rozhodování značnou volnost).
- AG6 Podmínky a) a b) společně určují, kdy je infrastruktura (včetně případného potřebného nahrazení (viz odstavec 21)) kontrolována zadavatelem během celé ekonomické životnosti. Pokud např. provozovatel musí v době platnosti ujednání nahradit část určité položky infrastruktury (např. svrchní vrstvu vozovky nebo střechu budovy), položka infrastruktury se bere v úvahu jako celek. Podmínka b) je tudíž splněna pro celou infrastrukturu, včetně části, která je nahrazena, pokud zadavatel kontroluje podstatný zbývajícím podíl na konečné náhradě této části.
- AG7 Někdy je užívání infrastruktury částečně regulováno způsobem popsáním v odst. 5 písm. a) a částečně neregulováno. Tato ujednání však mají řadu rozmanitých forem:
- a) infrastruktura, která je fyzicky oddělitelná a lze ji provozovat nezávisle a která splňuje definici peněžotvorné jednotky uvedenou v IAS 36, se analyzuje samostatně, pokud se užívá zcela k neregulovaným účelům. To může platit např. pro soukromý trakt nemocnice, přičemž zbývajícím část nemocnice zadavatel užívá k ošetřování pacientů z řad veřejnosti;
 - b) jsou-li čistě vedlejší činnosti (např. nemocniční prodejna) neregulovány, testy kontroly se použijí, jako kdyby tyto služby neexistovaly, poněvadž v případech, kdy zadavatel kontroluje služby způsobem popsáním v odstavci 5, existence vedlejších činností nesnižuje kontrolu zadavatele nad infrastrukturou.
- AG8 Provozovatel může mít právo k užívání oddělitelné infrastruktury popsané v odst. AG7 písm. a) nebo zařízení užívaných k poskytování vedlejších neregulovaných služeb popsanych v odst. AG7 písm. b). V obou případech může mezi poskytovatelem a provozovatelem v podstatě existovat leasing; je-li tomu tak, účtuje se v souladu s IFRS 16.

INTERPRETACE IFRIC 14

IAS 19 — Omezení hodnoty aktiva z definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich vzájemný vztah

ODKAZY

- IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky,
- IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,
- IAS 19 Zaměstnanecké požitky (ve znění z roku 2011),
- IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

VÝCHODISKA

- 1 Odstavec 64 standardu IAS 19 omezuje měření čistého aktiva definovaných požitků na přebytek plánu definovaných aktiv nebo na maximální výši aktiv podle toho, která z obou částek je nižší. Odstavec 8 standardu IAS 19 definuje strop aktiv jako „současnou hodnotu všech ekonomických užitek ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu“. Vystaly otázky, zda by vratky nebo snížení příspěvků do budoucích příspěvků měly být považovány za disponibilní zejména v případě, kdy existuje požadavek na minimální financování.
- 2 Požadavky na minimální financování jsou stanoveny v mnoha zemích za účelem vyššího zabezpečení nároků členů zaměstnaneckých plánů požitků na požitky po skončení pracovního poměru. Tyto požadavky obvykle stanovují minimální povinnou částku nebo úroveň příspěvků do plánu za určité období. Z tohoto důvodu požadavky na minimální financování mohou omezit možnost účetní jednotky snížit budoucí příspěvky.
- 3 Omezení výše ocenění aktiva z definovaných požitků může způsobit to, že požadavky na minimální financování budou nevýhodné. Požadavek příspěvku do plánu obvykle nemá žádný vliv na ocenění aktiva nebo závazku z definovaných požitků. To je z toho důvodu, že jakmile je příspěvek zaplacen, stane se aktivem z plánu, takže nevznikne dodatečný čistý závazek. Nicméně požadavek na minimální financování může způsobit vznik závazku, pokud vyžadované příspěvky nebudou pro účetní jednotku dosažitelné poté, co je zaplatí.
- 3A V listopadu 2009 novelizovala Rada pro mezinárodní účetní standardy IFRIC 14 s cílem odstranit nezamýšlený důsledek vyplývající ze způsobu účtování předčasněho splacení budoucích příspěvků v určitých situacích, kdy existuje požadavek na minimální financování.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 4 Tato interpretace se použije na veškeré definované požitky po skončení pracovního poměru, jakož i na ostatní dlouhodobé definované požitky zaměstnanců.
- 5 Pro účely této interpretace se za požadavky na minimální financování považují jakékoli požadavky na financování plánu zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru či plánu ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých definovaných požitků.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 6 Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:
 - a) zda by měly být vratky nebo snížení budoucích příspěvků považovány za disponibilní v souladu s definicí maximální výše aktiv v odstavci 8 standardu IAS 19;
 - b) jak požadavky na minimální financování mohou ovlivnit dosažitelnost snížení budoucích příspěvků;
 - c) kdy požadavky na minimální financování mohou způsobit vznik závazku.

ŘEŠENÍ

Dosažitelnost vrátky nebo snížení budoucích příspěvků

- 7 Účetní jednotka stanoví dosažitelnost vrátky nebo snížení budoucích příspěvků v souladu s ustanoveními a podmínkami plánu a s požadavky obecně závazných předpisů jurisdikce, ve které je plán realizován.
- 8 Ekonomický užitek ve formě vrátky nebo snížení budoucích příspěvků se považuje za dosažitelný, pokud je účetní jednotka schopna ho realizovat někdy během trvání plánu nebo při uhrazení závazků z plánu. Konkrétněji, tyto ekonomické užítky se považují za dosažitelné, i když nejsou realizovatelné okamžitě k rozvahovému dni.
- 9 Na dosažitelný ekonomický užitek nemá vliv způsob, jakým účetní jednotka hodlá využít vzniklý přebytek. Účetní jednotka si stanoví maximální ekonomický užitek, jakého lze dosáhnout z vratek, ze snížení budoucích příspěvků nebo z kombinace obojího. Účetní jednotka nesmí uznat ekonomické užítky z kombinace vratek a ze snížení budoucích příspěvků, pokud jsou založeny na předpokladech, které se navzájem vylučují.

- 10 Podle IAS 1 je účetní jednotka povinná zveřejnit informace o klíčových východiscích použitých k rozvahovému dni pro stanovení odhadu dopadů nejistých událostí, které nesou podstatné riziko, že způsobí významné úpravy účetních hodnot čistých aktiv nebo závazků uznaných ve výkazu o finanční pozici. Toto ustanovení může být relevantní pro zveřejnění jakéhokoli omezení obvyklé realizovatelnosti výše uvedeného přebytku nebo pro zveřejnění toho, na jakém základě byla určena výše dosažitelného ekonomického užítu.

Ekonomický užitek dosažitelný ve formě vratky

Právo na vratku

- 11 Vratka se považuje za dosažitelnou jen tehdy, pokud má účetní jednotka bezpodmínečné právo na vratku:
- a) v průběhu trvání plánu bez ohledu na to, zda je možné vratku obdržet až poté, co dojde k uhrazení závazků z plánu (např. v některých jurisdikcích mají účetní jednotky právo na vratky během trvání plánu bez ohledu na to, zda jsou závazky z plánu uhrazeny či ne), nebo
 - b) v případě postupného uhrazování závazků z plánu, tak jak plán postupně opouští všichni jeho členové, nebo
 - c) v případě jednorázového plného uhrazení závazků z plánu (tj. když je plán vypořádán).

Bezpodmínečné právo na vratku může existovat bez ohledu na to, jaká je k rozvahovému dni úroveň financování plánu.

- 12 Pokud je právo účetní jednotky na vratku podmíněno tím, zda v budoucnu nastane či naopak nenastane jedna nebo více nejistých událostí, které nejsou zcela pod kontrolou účetní jednotky, účetní jednotka nemá nepodmíněné právo a nesmí uznat aktivum.

Oceňování ekonomických užítů

- 13 Účetní jednotka k rozvahovému dni ocení ekonomické užítu dosažitelné ve formě vratky jako částku přebytku (tj. reálnou hodnotou aktiva z plánu sníženou o současnou hodnotu závazného příslibu z definovaného požitku), který má účetní jednotka právo obdržet jako vratku sníženou o spojené náklady s ní. Například pokud by vratka byla předmětem nějaké daně kromě daně ze zisku, účetní jednotka ocení vratku v částce snížené o tuto daň.
- 14 Při ocenění vratky dosažitelné v případě, kdy dojde k vypořádání plánu (odst. 11 písm. c)), účetní jednotka do plánu započítá náklady na uhrazení závazků z plánu a na náklady spojené s vratkou. Účetní jednotka například odečte odměny za odborné služby, které jdou namísto účetní jednotky na vrub plánu, a náklady na veškeré pojistné, které může být vyžadováno za účelem zabezpečení závazku při vypořádání fondu.
- 15 Pokud je namísto pevné částky částka vratky definována jako celý přebytek nebo jeho poměrná část, účetní jednotka neprovede žádnou úpravu z důvodu časové hodnoty peněz, a to i kdyby vratka byla realizovatelná pouze v budoucnosti.

Ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení příspěvku

- 16 V případě, kdy u příspěvků souvisejících s budoucími službami neexistuje požadavek na minimální financování, představují ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení budoucích příspěvků náklady účetní jednotky na budoucí služby za každé období po očekávané dobu trvání plánu nebo po očekávané době existence účetní jednotky, je-li kratší. Do nákladů účetní jednotky na budoucí služby se nezahrnují částky, které uhradí zaměstnanci.
- 17 Účetní jednotka určí náklady na budoucí služby za použití předpokladů, které jsou konzistentní s těmi, které použila při určení závazného příslibu z definovaných požitků, a se situací, která existuje na konci vykazovaného období, jak to vyžaduje IAS 19. Účetní jednotka tudíž nepředpokládá změny v požitcích zajišťovaných plánem v budoucnu, dokud nedojde ke změně plánu, a předpokládá nezměněný budoucí stav zaměstnanců mimo případ, kdy účetní jednotka na konci vykazovaného období provede snížení počtu zaměstnanců, na které se plán vztahuje. V takovém případě musí předpoklad budoucího stavu zaměstnanců zahrnovat i jeho snížení.

Dopad požadavku na minimální financování na ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení budoucích příspěvků

- 18 Účetní jednotka zanalyzuje, jaká část požadavků na minimální financování k určitému datu připadne na příspěvky, které jsou nutné k pokrytí a) stávajících deficitů z titulu minimálního financování minulých služeb a b) budoucích služeb.
- 19 Příspěvky z titulu minimálních požadavků na financování, jejichž účelem je pokrytí stávajících deficitů spojených s minulými službami, žádným způsobem neovlivňují výši příspěvků na budoucí služby. V jejich důsledku může vzniknout závazek popsáný v odstavcích 23–26.
- 20 Pokud se požadavek na minimální financování vztahuje k příspěvkům souvisejícím s budoucími službami, ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení budoucích příspěvků je součtem:

- a) částky, která snižuje budoucí příspěvky na budoucí služby na základě požadavku na minimální financování, jelikož účetní jednotka uskutečnila předčasnou platbu (tj. uhradila částku dříve, než byla povinná), a
- b) odhadovaných nákladů na budoucí služby v každém období dle odstavců 16 a 17, snížených o odhad příspěvků na základě požadavku na minimální financování, jež by byly v těchto obdobích vyžadovány pro budoucí služby, pokud by se neuskutečnila předčasná platba, jak je popsáno v písmenu a).
- 21 Účetní jednotka odhadne budoucí výši příspěvků na budoucí služby na základě požadavku na minimální financování, přičemž vezme v úvahu dopad stávajících přebytků stanovených pomocí požadavků na minimální financování, avšak bez předčasné platby, jak je popsáno v odst. 20 písm. a). Účetní jednotka použije předpoklady konzistentní s požadavky na minimální financování a pro ostatní faktory, které nejsou specifikovány v požadavcích na minimální financování, předpoklady, které jsou konzistentní s těmi, které použila pro určení závazného příslibu z definovaných požitků, a se situací, která existuje na konci vykazovaného období, jak je to předepsáno IAS 19. Odhad zahrne veškeré změny očekávané v důsledku placení minimálních příspěvků účetní jednotkou v době jejich splatnosti. Odhad nicméně nezahrne dopad očekávaných změn podmínek základu pro minimální financování, které ke konci vykazovaného období ještě z významné části nebyly schváleny nebo nebyly smluvně dohodnuty.
- 22 Určuje-li účetní jednotka částku popsanou v odst. 20 písm. b), snižuje se v případě, že budoucí příspěvky na budoucí služby na základě požadavku na minimální financování přesáhnou v daném období náklady na budoucí služby dle IAS 19, výše částky ekonomického užítu dosažitelného ve formě snížení budoucích příspěvků o hodnotu přebytku. Nicméně částka popsaná v odst. 20 písm. b) nemůže být nikdy menší než nula.
- Kdy může požadavek na minimální financování způsobit vznik závazku**
- 23 Pokud má účetní jednotka povinnost zaplatit příspěvek podle požadavků na minimální financování k pokrytí stávajícího deficitu spojeného s již přijatými službami a vzniklého vzhledem k minimálnímu financování, účetní jednotka určí, zda vyžadované příspěvky budou dosažitelné jako vratky nebo snížení budoucích příspěvků poté, co budou zaplacený do plánu.
- 24 Účetní jednotka uzná závazek v okamžiku, když vznikne povinnost zaplatit příspěvek, v rozsahu, v jakém nebudou splatné příspěvky dosažitelné poté, co byly zaplacený do plánu. Závazek sníží čisté aktivum z definovaných požitků nebo zvýší čistý závazek z definovaných požitků, takže když dojde k uhrazení příspěvků, neočekává se, že by použitím odstavce 64 IAS 19 vznikl zisk či ztráta.

DATUM ÚČINNOSTI

- 27 Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2008 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 27A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 26. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 27B Novelou *Předčasné platby ke splnění požadavku na minimální financování* byl vložen nový odstavec 3A a změněny odstavce 16–18 a 20–22. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.
- 27C Standard 19 (ve znění z roku 2011) změnil odstavce 1, 6, 17 a 24 a zrušil odstavce 25 a 26. Účetní jednotka použije tyto změny při aplikaci standardu 19 (ve znění z roku 2011).

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 28 Účetní jednotka tuto interpretaci použije od počátku prvního období, které je vykázáno v první účetní závěrce, ve které se tato interpretace použije. Účetní jednotka uzná veškeré počáteční úpravy způsobené použitím této interpretace v nerozdělených ziscích na začátku zmíněného prvního období.
- 29 Účetní jednotka použije změny v odstavcích 3A, 16–18 a 20–22 od počátku prvního srovnávacího období, které je prezentováno v první účetní závěrce, v níž účetní jednotka použije tuto interpretaci. Pokud účetní jednotka používala tuto interpretaci předtím, než použije tuto novelu, uzná úpravy způsobené použitím novely v nerozdělených ziscích na začátku prvního zveřejněného srovnávacího období.

INTERPRETACE IFRIC 16

Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

ODKAZY

- IFRS 9 *Finanční nástroje*,
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.

VÝCHODISKA

- 1 Mnoho vykazujících jednotek drží investice v zahraničních jednotkách (jak je definováno v IAS 21, odstavec 8). Takovými zahraničními jednotkami mohou být dceřiné podniky, přidružené podniky, společné podnikání nebo organizační složky. IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka stanovila funkční měnu každé své zahraniční jednotky jako měnu primárního ekonomického prostředí takové jednotky. Při přepočtu výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky do měny vykazování uzná účetní jednotka kurzové rozdíly v ostatním úplném výsledku až do okamžiku vyřazení zahraniční jednotky.
- 2 Zajišťovací účetnictví týkající se měnového rizika, které vzniká z čisté investice do zahraniční jednotky, se aplikuje pouze, pokud jsou čistá aktiva takové zahraniční jednotky zahrnuta do účetní závěrky¹. Položkou, která je zajišťována s ohledem na měnové riziko vyplývající z čisté investice do zahraniční jednotky, může být částka čistých aktiv odpovídající účetní hodnotě čistých aktiv zahraniční jednotky, případně hodnotě nižší.
- 3 IFRS 9 požaduje určit způsobitou zajištěnou položku a vhodný zajišťovací nástroj v zajišťovacím vztahu. Pokud je označen zajišťovací vztah, jsou v případě zajištění čisté investice zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který je vyhodnocen jako efektivní zajištění čisté investice, uznány do ostatního úplného výsledku spolu s kurzovými rozdíly, které vznikají z přepočtu výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky.
- 4 Účetní jednotka s množstvím zahraničních jednotek může být vystavena rozsáhlému měnovému riziku. Tato interpretace poskytuje pravidla k identifikaci měnových rizik, která splňují podmínky zajišťovaného rizika v zajištění čisté investice do zahraniční jednotky.
- 5 IFRS 9 umožňuje účetní jednotce označit buď derivátový nebo nederivátový finanční nástroj (nebo kombinaci derivátových a nederivátových finančních nástrojů) jako zajišťovací nástroj měnového rizika. Tato interpretace poskytuje pravidla, kde v rámci skupiny mohou být zajišťovací nástroje, které zajišťují čistou investici v zahraniční provozovně, drženy, aby byly splněny podmínky zajišťovacího účetnictví.
- 6 IAS 21 a IFRS 9 požadují, aby kumulované částky uznané v ostatním úplném výsledku v souvislosti jak s kurzovými rozdíly vznikajícími při přepočtu výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky, tak se ziskem nebo ztrátou ze zajišťovacího nástroje, který je vyhodnocen jako efektivní zajištění čisté investice, byly reklasifikovány z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava v okamžiku, kdy mateřský podnik pozbývá zahraniční jednotku. Tato interpretace poskytuje pravidla, podle nichž by měla účetní jednotka určit částky určené k převodu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku, a to jak u zajišťovacího nástroje, tak u zajištěné položky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 7 Tuto interpretaci použijí účetní jednotky, které zajišťují měnové riziko vznikající z jejich čistých investic do zahraničních jednotek a naplňují podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s IFRS 9. Pro usnadnění této interpretace za takovou účetní jednotku považuje mateřský podnik a za účetní závěrku, v níž jsou čistá aktiva zahraničních jednotek zahrnuta, považuje konsolidovanou účetní závěrku. Všechny odkazy na mateřský podnik se stejně tak použijí na účetní jednotku, která drží čistou investici v zahraniční provozovně, která je společným podnikáním, přidruženým podnikem nebo organizační složkou.
- 8 Tato interpretace se použije pouze na zajištění čisté investice do zahraniční jednotky; nesmí být použita analogicky na ostatní typy zajišťovacího účetnictví.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 9 Investice do zahraničních jednotek mohou být drženy přímo mateřským podnikem nebo nepřímo jeho dceřiným podnikem nebo dceřinými podniky. Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:
 - a) *podstata zajištěného rizika a výše zajištěné položky, vůči které může být zajišťovací vztah určen:*
 - i) zda mateřský podnik může označit za zajištěné riziko pouze kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi funkčními měnami mateřského podniku a jeho zahraniční jednotky, nebo zda může

¹ Jedná se o případ konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, v níž jsou investice jako například investice do přidružených nebo společných podniků vykazovány ekvivalenční metodou, a účetní závěrky zahrnující pobočku / organizační složku nebo společnou činnost v souladu s IFRS 11 *Společná ujednání*.

také označit za zajištěné riziko kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi měnou vykazování konsolidované účetní závěrky mateřského podniku a funkční měnou zahraniční jednotky;

- ii) pokud mateřský podnik drží zahraniční jednotku nepřímou, zda zajištěné riziko může zahrnovat pouze kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu funkčních měn mezi zahraniční jednotkou a jejím přímým mateřským podnikem, nebo zda zajištěné riziko může také zahrnovat kurzové rozdíly mezi funkční měnou zahraniční jednotky a přímého nebo konečného mateřského podniku (tj. zda skutečnost, že je čistá investice do zahraniční jednotky držena prostřednictvím přímého mateřského podniku, ovlivňuje ekonomické riziko konečného mateřského podniku).

b) *kde ve skupině může být zajišťovací nástroj držen:*

- i) zda účetní vztah splňující podmínky zajištění může být sjednán pouze, pokud je účetní jednotka, která zajišťuje svoji čistou investici, stranou v zajišťovacím nástroji, nebo zda jakákoliv jednotka ve skupině může bez ohledu na svoji funkční měnu držet zajišťovací nástroj;
- ii) zda podstata zajišťovacího nástroje (derivátového nebo nederivátového) nebo metoda konsolidace ovlivňuje zhodnocení efektivnosti zajištění;

c) *jaké částky by měly být převedeny z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravy při vyřazení zahraniční jednotky:*

- i) je-li zahraniční jednotka, která byla zajištěna, vyřazena, jaké částky by měly být převedeny z fondu z přepočtu cizí měny mateřského podniku ve vztahu k zajišťovacímu nástroji a k takové zahraniční jednotce z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku;
- ii) zda metoda konsolidace ovlivní určení částek, které musí být převedeny z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku.

ŘEŠENÍ

Podstata zajištěného rizika a výše zajištěné položky, vůči které může být zajišťovací vztah určen

- 10 Zajišťovací účetnictví může být použito pouze na kurzové rozdíly vznikající mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou mateřského podniku.
- 11 Při zajištění měnových rizik vznikajících z čisté investice do zahraniční jednotky může být zajištěnou položkou částka čistých aktiv shodná nebo menší než účetní hodnota čistých aktiv zahraniční jednotky, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku. Účetní hodnota čistých aktiv zahraniční jednotky, která může být označena za zajištěnou položku v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku, závisí na tom, zda mateřský podnik zahraniční jednotku na nižší úrovni aplikuje zajišťovací účetnictví na všechna čistá aktiva zahraniční jednotky nebo na jejich část a zda je takové účetnictví zachováno v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku.
- 12 Za zajištěné riziko může být označeno měnové riziko vznikající mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou jakéhokoliv mateřského podniku (přímého, nepřímého nebo konečného mateřského podniku) zahraniční jednotky. Skutečnost, že čistá investice je držena prostřednictvím nepřímého mateřského podniku, neovlivňuje podstatu ekonomického rizika, které vyplývá z měnového rizika konečnému mateřskému podniku.
- 13 Měnové riziko, které vyplývá z čisté investice do zahraniční jednotky, může naplnit podmínky zajišťovacího účetnictví v konsolidované účetní závěrce pouze jednou. Proto, pokud jsou stejná čistá aktiva zahraniční jednotky zajištěna více než jedním mateřským podnikem v rámci skupiny (např. jak přímým, tak nepřímým mateřským podnikem) vůči stejnému riziku, pouze jeden zajišťovací vztah vede k naplnění zajišťovacího účetnictví v konsolidované účetní závěrce konečného mateřského podniku. Zajišťovací vztah určený jedním mateřským podnikem v jeho konsolidované účetní závěrce nemusí být zachován jiným mateřským podnikem na vyšší úrovni. Pokud však zajišťovací vztah není zachován mateřským podnikem na vyšší úrovni, musí být zajišťovací účetnictví aplikované mateřským podnikem na nižší úrovni zrušeno předtím, než hierarchicky vyšší mateřský podnik uzná své zajišťovací účetnictví.

Kde může být zajišťovací nástroj držen

- 14 Derivátový nebo nederivátový nástroj (nebo kombinace derivátových a nederivátových nástrojů) mohou být označeny za zajišťovací nástroj při zajištění čisté investice v zahraniční provozovně. Zajišťovací nástroje mohou být drženy jakoukoli účetní jednotkou nebo účetními jednotkami uvnitř skupiny, jsou-li splněny požadavky týkající se určení, dokumentace a efektivity dle odstavce 6.4.1 IFRS 9, který upravuje zajištění čisté investice. Zejména zajišťovací strategie skupiny by měla být jasně zdokumentována z důvodu možnosti odlišného určení na různých úrovních skupiny.
- 15 Pro účel zhodnocení efektivnosti je změna hodnoty zajišťovacího nástroje měnového rizika vypočtena vzhledem k funkční měně mateřského podniku, proti jehož funkční měně je zajištěné riziko v souladu s dokumentací zajišťovacího účetnictví měřeno. Není-li aplikováno zajišťovací účetnictví, může být v závislosti na tom, kde je zajišťovací nástroj držen, celková změna v jeho hodnotě uznána do hospodářského výsledku, v ostatním úplném výsledku nebo v obou. Zhodnocení efektivnosti však není ovlivněno tím, zda je změna v hodnotě zajišťovacího nástroje uznána do hospodářského výsledku nebo

do ostatního úplného výsledku. Je-li aplikováno zajišťovací účetnictví, je celková efektivní část změny uznána v ostatním úplném výsledku. Zhodnocení efektivnosti není ovlivněno tím, zda je zajišťovacím nástrojem derivátový nebo nederivátový nástroj, ani metodou konsolidace.

Vyřazení zajištěné zahraniční jednotky

- 16 Pokud je zahraniční jednotka, která byla zajištěna, vyřazena, je částka reklasifikovaná do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava z přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku vzhledem k zajišťovacímu nástroji částkou, kterou požaduje identifikovat odstavec 6.5.14 IAS 9. Takovou částkou je kumulativní zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl určen jako efektivní zajištění.
- 17 Částka reklasifikovaná v souladu s IAS 21, odstavcem 48, do hospodářského výsledku z fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku z titulu čisté investice do zahraniční jednotky je částka, která je zahrnutá v takovém fondu z přepočtu cizí měny mateřského podniku v souvislosti se zahraniční jednotkou. V konsolidované účetní závěrce konečného mateřského podniku není souhrnná čistá částka uznaná ve fondu z přepočtu cizí měny v souvislosti se všemi zahraničními jednotkami ovlivněna konsolidační metodou. Avšak to, zda konečný mateřský podnik použije přímou nebo nepřímou (postupnou) metodu konsolidace¹, může ovlivnit částku zahrnutou v jeho fondu z přepočtu cizí měny v souvislosti s jednotlivou zahraniční jednotkou. Použití nepřímé metody konsolidace může způsobit, že do hospodářského výsledku je reklasifikována částka odlišná od té, která je použita při určování efektivnosti zajištění. Tento rozdíl může být eliminován určením částky, která se vztahuje k takové zahraniční jednotce a která by vznikla, pokud by byla použita přímá metoda konsolidace. Realizace této úpravy není požadována IAS 21. Je však předmětem účetních pravidel, která by měla být použita konzistentně pro všechny čisté investice.

DATUM ÚČINNOSTI

- 18 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající 1. říjnem 2008 nebo později. Účetní jednotka použije změnu odstavce 14 vyplývající ze *Zdokonalení IFRS* vydaných v dubnu 2009 pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití obojího se povoluje. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období počínající před 1. říjnem 2008, nebo změnu odstavce 14 před 1. červencem 2009, potom tuto skutečnost zveřejní.
- 18B IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 5–7, 14, 16, AG1 a AG8 a zrušil odstavec 18A. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 19 IAS 8 stanoví pravidla, podle nichž účetní jednotka zachytí změnu v účetním pravidle, která vyplyne z prvotního použití interpretace. Účetní jednotka nemusí vyhovět těmto požadavkům při prvním použití této interpretace. Pokud účetní jednotka určila zajišťovací nástroj k zajištění čisté investice, ale toto zajištění nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle této interpretace, použije účetní jednotka IAS 39 k prospektivnímu ukončení takového zajišťovací účetnictví.

¹ Přímá metoda je metoda konsolidace, při níž je účetní závěrka zahraniční jednotky přepočtena přímo do funkční měny konečného mateřského podniku. Nepřímá (postupná) konsolidace je metoda konsolidace, při níž účetní závěrka zahraniční jednotky je nejdříve přepočtena do funkční měny jakéhokoliv přímého mateřského podniku a až následně je převedena do funkční měny konečného mateřského podniku (nebo do měny vykazování, liší-li se).

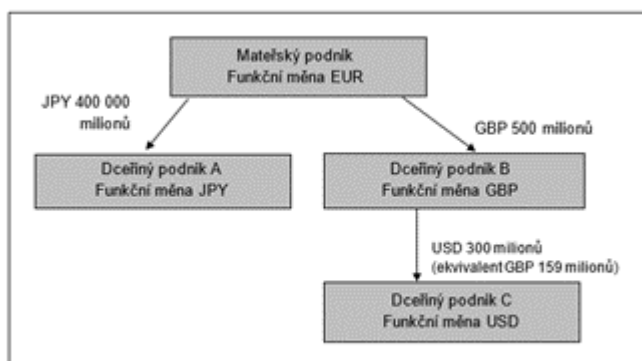
Dodatek
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace.

AG1 Tento dodatek ilustruje pomocí dále popsané podnikové struktury použití interpretace. Ve všech případech jsou popisované zajišťovací vztahy testovány na efektivitu v souladu s IFRS 9, ačkoliv toto testování není v tomto dodatku diskutováno. Mateřský podnik, který je konečným mateřským podnikem, předkládá konsolidovanou účetní závěrku ve své funkční měně, euru (EUR). Každý dceřiný podnik je plně vlastněn. Čistá investice mateřského podniku do dceřiného podniku B (funkční měna britská libra (GBP)) ve výši 500 milionů GBP zahrnuje čistou investici dceřiného podniku B do dceřiného podniku C (funkční měna je americký dolar (USD)) ve výši 159 milionů GBP, což je ekvivalentní hodnota k 300 milionů USD. Jinými slovy, čistá aktiva dceřiného podniku B bez uvážení jeho investice do dceřiného podniku C činí 341 milionů GBP.

Podstata zajištěného rizika, vůči kterému může být určen zajišťovací vztah (odstavce 10–13)

AG2 Mateřský podnik může zajistit svoji čistou investici do každého z dceřiných podniků A, B a C vůči měnovému riziku, které existuje mezi jejich funkčními měnami (japonský jen (JPY), britská libra a americký dolar) a eurem. Navíc, mateřský podnik může zajistit měnové riziko USD/GBP mezi funkčními měnami dceřiného podniku B a dceřiného podniku C. Ve své konsolidované účetní závěrce může dceřiný podnik B zajistit svoji čistou investici do dceřiného podniku C vůči měnovému riziku mezi jejich funkčními měnami – americkým dolarem a britskou librou. V následujících příkladech je riziko uvažované k zajištění okamžité měnové riziko, protože zajišťovacími nástroji nejsou deriváty. Pokud by byly zajišťovacími nástroji forwardové smlouvy, mateřský podnik by mohl zajistit forwardové měnové riziko.



Částka zajištěné položky, vůči níž může být zajišťovací vztah určen (odstavce 10–13)

AG3 Mateřský podnik si přeje zajistit měnové riziko plynoucí z jeho čisté investice do dceřiného podniku C. Předpokládejme, že dceřiný podnik A má externí výpůjčku ve výši USD 300 milionů. Čistá aktiva dceřiného podniku A k počátku účetního období jsou JPY 400 000 milionů včetně prostředků z externí výpůjčky USD 300 milionů.

AG4 Zajištěnou položkou může být částka čistých aktiv, která je rovna nebo nižší než účetní hodnota čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku C (USD 300 milionů) v jeho konsolidované účetní závěrce. Ve své konsolidované účetní závěrce může mateřský podnik určit externí výpůjčku dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů jako zajištění okamžitého měnového rizika EUR/USD, které je spojeno s jeho čistou investicí do čistých aktiv dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů. V takovém případě jsou při použití zajišťovacího účetnictví jak kurzový rozdíl EUR/USD z externí výpůjčky USD 300 milionů dceřiného podniku A, tak kurzový rozdíl EUR/USD z čisté investice USD 300 milionů do dceřiného podniku C zahrnuty do fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku.

AG5 Není-li použito zajišťovací účetnictví, je uznán celkový kurzový rozdíl USD/EUR z externí výpůjčky USD 300 milionů dceřiného podniku A v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku následovně:

- změna okamžitého měnového kurzu USD/JPY přepočtená do EUR v hospodářském výsledku a
- změna okamžitého měnového kurzu JPY/EUR v ostatním úplném výsledku.

Namísto zajištění popisovaného v odstavci AG4 může mateřský podnik ve své konsolidované účetní závěrce použít externí výpůjčku dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů k zajištění okamžitého měnového rizika GBP/USD mezi dceřiným podnikem C a dceřiným podnikem B. V tomto případě by

byl celkový kurzový rozdíl USD/EUR z externí výpůjčky dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů uznán v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku následovně:

- změna okamžitého měnového kurzu GBP/USD ve fondu z přepočtu cizí měny vztahujícího se k dceřinému podniku C,
- změna okamžitého měnového kurzu GBP/JPY přepočtená do EUR v hospodářském výsledku a
- změna okamžitého měnového kurzu JPY/EUR v ostatním úplném výsledku.

AG6 Mateřský podnik nemůže určit externí výpůjčku dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů jako zajištění okamžitého měnového rizika EUR/USD a okamžitého měnového rizika GBP/USD ve své konsolidované účetní závěrce. Jednotlivý zajišťovací nástroj může být použit k zajištění stejného rizika pouze jednou. Dceřiný podnik B nemůže použít zajišťovací účetnictví ve své konsolidované účetní závěrce, protože zajišťovací nástroj je držen mimo skupinu zahrnující dceřiný podnik B a dceřiný podnik C.

Kde ve skupině může být zajišťovací nástroj držen (odstavce 14 a 15)?

AG7 Jak je poznamenáno v odstavci AG5, není-li použito zajišťovací účetnictví, může být celková změna hodnoty externí výpůjčky dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů v důsledku měnového rizika zachycena jak v hospodářském výsledku (okamžité riziko USD/JPY), tak v ostatním úplném výsledku (okamžité riziko EUR/JPY) v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. Obě částky jsou zahrnuty do zhodnocení efektivnosti zajištění určeného v odstavci AG4, protože změna hodnoty jak zajišťovacího nástroje, tak zajištěné položky je v souladu s dokumentací zajištění stanovena vzhledem k EUR, funkční měně mateřského podniku, proti USD, funkční měně dceřiného podniku C. Metoda konsolidace (tj. přímá nebo nepřímá) neovlivňuje zhodnocení efektivnosti zajištění.

Částky reklasifikované do hospodářského výsledku při vyřazení zahraniční jednotky (odstavce 16 a 17)

AG8 Je-li dceřiný podnik C pozbyt, částky reklasifikované z přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí do hospodářského výsledku v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku jsou:

- a) v případě externí výpůjčky 300 milionů USD dceřiného podniku A částka určená podle IFRS 9, tj. celková změna hodnoty v důsledku měnového rizika, která byla uznána do ostatního úplného výsledku jako efektivní část zajištění, a
- b) v případě čisté investice USD 300 milionů do dceřiného podniku C částka určená konsolidační metodou účetní jednotky. Pokud mateřský podnik použije přímou metodu, bude jeho FPCM vůči dceřinému podniku C určen přímo měnovým kurzem EUR/USD. Pokud mateřský podnik použije nepřímou metodu, bude jeho FPCM vůči dceřinému podniku C určen jako FPCM uznaný dceřiným podnikem B zohledňující měnový kurz GBP/USD přepočtený do funkční měny mateřského podniku za použití měnového kurzu EUR/GBP. Použití nepřímé metody mateřským podnikem v dřívějších obdobích nevyžaduje stanovení částky FPCM určené k reklasifikaci při vyřazení dceřiného podniku C, kterou by měla být částka, která by byla uznána vždy při použití přímé metody v závislosti na jeho účetních pravidlech.

Zajištění více než jedné zahraniční jednotky (odstavce 11, 13 a 15)

AG9 Následující příklady ilustrují, že v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku může být zajištěno vždy riziko, které je mezi jeho funkční měnou (EUR) a funkční měnou dceřiných podniků B a C. Bez ohledu na to, jak jsou zajištění určena, se maximální částky, které mohou být efektivním zajištěním, zahrnou do fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku, když jsou obě zahraniční jednotky zajištěny, konkrétně USD 300 milionů vůči riziku EUR/USD a GBP 341 milionů vůči riziku EUR/GBP. Ostatní změny hodnoty způsobené změnami měnových kurzů jsou zahrnuty v konsolidovaném hospodářském výsledku mateřského podniku. Samozřejmě by bylo možné, aby mateřský podnik určil USD 300 milionů pouze vůči změnám okamžitého měnového kurzu USD/GBP nebo GBP 500 milionů pouze vůči změnám okamžitého měnového kurzu GBP/EUR.

Mateřský podnik drží zajišťovací nástroje v USD i GBP

AG10 Mateřský podnik si přeje zajistit měnové riziko související s jeho čistou investicí do dceřiného podniku B, jakož i měnové riziko související s jeho čistou investicí do dceřiného podniku C. Předpokládáme, že mateřský podnik drží vhodné zajišťovací nástroje denominované v USD a GBP, které mohou být určeny k zajištění jeho čistých investic do dceřiného podniku B a dceřiného podniku C. Určení, která může mateřský podnik udělat ve své konsolidované účetní závěrce, zahrnují, ačkoliv ne pouze, následující:

- a) zajišťovací nástroj ve výši USD 300 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/USD) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem C, a zajišťovací nástroj ve výši až do částky GBP 341 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku B GBP ve výši 341 milionů, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/GBP) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem B;
- b) zajišťovací nástroj ve výši USD 300 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (GBP/USD) mezi dceřiným

podnikem B a dceřiným podnikem C, a zajišťovací nástroj ve výši až do částky GBP 500 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/GBP) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem B.

- AG11 Riziko EUR/USD vyplývající z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku C se liší od rizika EUR/GBP, které vyplývá z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku B. Avšak v případě popisovaném v odst. AG10 písm. a), kdy je určen k zajištění nástroj denominovaný v USD, který drží, má mateřský podnik již plně zajištěné riziko EUR/USD vyplývající z jeho čisté investice do dceřiného podniku C. Pokud by mateřský podnik určil k zajištění své čisté investice do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů také nástroj denominovaný v GBP, který drží, část takové čisté investice ve výši GBP 159 milionů představující GBP ekvivalent jeho USD čisté investice do dceřiného podniku C by byla vůči riziku GBP/EUR v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku zajištěna dvakrát.
- AG12 V případě popsaném v odst. AG10 písm. b), pokud mateřský podnik určí zajištěné riziko jako okamžité měnové riziko (GBP/USD) mezi dceřiným podnikem B a dceřiným podnikem C, pouze ta část změny hodnoty jeho zajišťovacího nástroje v částce USD 300 milionů, která vyplývá z kurzu GBP/USD, je zahrnuta do fondu z přepočtu cizí měny mateřského podniku ve vztahu k dceřinému podniku C. Zbývající část změny (ekvivalent změny GBP/EUR u GBP 159 milionů) je zahrnuta do konsolidovaného hospodářského výsledku mateřského podniku, jak je uvedeno v odstavci AG5. Protože určení rizika USD/GBP mezi dceřinými podniky B a C nezahrnuje riziko GBP/EUR, mateřský podnik může určit k zajištění svoji čistou investici do dceřiného podniku B ve výši až do částky GBP 500 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (GBP/EUR) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem B.

Dceřiný podnik B drží zajišťovací nástroj v USD

- AG13 Předpokládejme, že dceřiný podnik B drží externí výpůjčku ve výši USD 300 milionů, prostředky z níž byly převedeny mateřskému podniku vnitroskupinovou půjčkou denominovanou v GBP. Protože jak jeho aktiva, tak závazky vzrostly o GBP 159 milionů, jsou čistá aktiva dceřiného podniku B nezměněna. Dceřiný podnik B by mohl ve své konsolidované účetní závěrce určit externí výpůjčku k zajištění rizika GBP/USD vyplývajícího z jeho čisté investice do dceřiného podniku C. Mateřský podnik by mohl zachovat určení tohoto zajišťovacího nástroje učiněné dceřiným podnikem B k zajištění jeho čisté investice do dceřiného podniku C USD ve výši 300 milionů vůči riziku GBP/USD (viz odstavec 13) a mateřský podnik by mohl určit zajišťovací nástroj denominovaný v GBP, který drží, k zajištění své celkové čisté investice do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů. První zajištění určené dceřiným podnikem B by bylo zhodnoceno vzhledem k funkční měně dceřiného podniku B (britská libra) a druhé zajištění určené mateřským podnikem by bylo zhodnoceno vzhledem k funkční měně mateřského podniku (euro). V tomto případě je v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku zajišťovací nástroj denominovaný v USD zajištěno pouze riziko GBP/USD vyplývající z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku C, nikoliv celkové riziko EUR/USD. Proto může být celkové riziko EUR/GBP vyplývající z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů zajištěno v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku.
- AG14 Avšak je nutné také uvážit zachycení závazku mateřského podniku vůči dceřinému podniku B z titulu půjčky ve výši GBP 159 milionů. Pokud závazek mateřského podniku z titulu půjčky není považován za část čisté investice do dceřiného podniku B, protože nesplňuje podmínky obsažené v IAS 21, odstavci 15, rozdíl měnového kurzu GBP/EUR vznikající z jeho přepočtu by byl zahrnut do konsolidovaného hospodářského výsledku mateřského podniku. Pokud je závazek ve výši GBP 159 milionů z titulu půjčky dceřinému podniku B považován za část čisté investice mateřského podniku, byla by čistá investice pouze GBP 341 milionů a částka, kterou by mateřský podnik mohl určit jako zajištěnou položku vůči riziku GBP/EUR, by byla snížena z GBP 500 milionů na GBP 341 milionů.
- AG15 Pokud by mateřský podnik zrušil zajišťovací vztah ustanovený dceřiným podnikem B, mohl by mateřský podnik určit externí výpůjčku ve výši USD 300 milionů drženou dceřiným podnikem B k zajištění jeho čisté investice do dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů vůči riziku EUR/USD a určit zajišťovací nástroj denominovaný v GBP, který sám drží, k zajištění čisté investice do dceřiného podniku B ve výši až do částky GBP 341 milionů. V tomto případě by byla efektivnost obou zajištění stanovena vzhledem k funkční měně mateřského podniku (euro). V důsledku toho by jak změna USD/GBP v hodnotě externí výpůjčky držené dceřiným podnikem B, tak změna GBP/EUR v hodnotě závazku mateřského podniku z titulu půjčky dceřinému podniku B (ekvivalent k USD/EUR celkem) byly zahrnuty do fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. Protože mateřský podnik má již plně zajištěné riziko EUR/USD vyplývající z jeho čisté investice do dceřiného podniku C, může zajistit až do částky GBP 341 milionů riziko EUR/GBP vyplývající z jeho čisté investice do dceřiného podniku B.

INTERPRETACE IFRIC 17

Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníků

ODKAZY

- IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění z roku 2008),
- IFRS 5 *Stálá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*,
- IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*,
- IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*,
- IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*,
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007),
- IAS 10 *Události po skončení účetního období*.

VÝCHODISKA

- 1 V určitých situacích účetní jednotka rozděluje jiná než peněžní aktiva (nepeněžní aktiva) jako dividendy svým vlastníkům¹ jednajícím v rámci jejich pravomoci jakožto vlastníci. Tehdy může účetní jednotka dát svým vlastníkům volbu mezi získáním nepeněžních aktiv nebo peněžní alternativy. IFRIC obdržel požadavek na zpracování metodiky, jakým způsobem má účetní jednotka takovéto rozdělení vykázat.
- 2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) neurčují metodiku, jakým způsobem oceňovat rozdělení aktiv vlastníků (obvykle označováno jako dividendy). IAS 1 požaduje, aby účetní jednotka vykazala informace o dividendách uznaných jako rozdělení vlastníků buď ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři k účetní závěrce.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 3 Tato interpretace se použije pro následující typy nerecipročního rozdělení aktiv účetní jednotkou jejím vlastníkům jednajícím v rámci jejich pravomoci jakožto vlastníci:
 - a) rozdělení nepeněžních aktiv (např. položky pozemků, budov a zařízení, podniků definovaných IFRS 3, vlastnických podílů v jiné účetní jednotce nebo vyřazovaných skupin definovaných IFRS 5) a
 - b) rozdělení, které dává vlastníkům možnost volby mezi přijetím nepeněžních aktiv a alternativou peněžní hotovosti.
- 4 Tato interpretace se použije pouze pro taková rozdělení, kdy se se všemi vlastníky stejné třídy kapitálových nástrojů zachází stejným způsobem.
- 5 Tato interpretace se nepoužije pro rozdělení nepeněžních aktiv, která jsou v konečném důsledku kontrolována stejnými stranami před rozdělením i po rozdělení. Tato výjimka se použije pro samostatné, individuální a konsolidované účetní výkazy účetní jednotky, která rozdělení provádí.
- 6 V souladu s odstavcem 5 se tato interpretace nepoužije pro nepeněžní aktiva, která jsou v konečném důsledku kontrolována stejnými stranami před rozdělením i po rozdělení. Odstavec B2 standardu IFRS 3 uvádí: „Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních ujednání disponuje společnou pravomocí řídit finanční a provozní politiku jiné účetní jednotky tak, aby z jejích činností získávala užitek.“ Tedy, aby takové rozdělení nebylo předmětem této interpretace na základě toho, že stejné skupiny drží kontrolu nad aktivem před rozdělením i po rozdělení, musí mít skupina individuálních akcionářů, která rozdělení získává, na základě smluvních ujednání takovou společnou pravomoc nad účetní jednotkou, která rozdělení provádí.
- 7 V souladu s odstavcem 5 se tato interpretace nepoužije, pokud účetní jednotka rozděluje část svých vlastnických podílů v dceřiném podniku, avšak udržuje si ovládání. Účetní jednotka, která provede rozdělení, které vyústí v uznání nekontrolního podílu v dceřiném podniku, zaúčtuje toto rozdělení podle IFRS 10.
- 8 Tato interpretace se zaměřuje pouze na účtování účetními jednotkami, které provádí rozdělení nepeněžních aktiv. Nezabývá se účetnictvím akcionářů, kteří takové rozdělení obdrží.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 9 Když účetní jednotka deklaruje rozdělení a má závazek rozdělit příslušná aktiva mezi vlastníky, musí uznat závazek z titulu splatné dividendy. Proto se tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:
 - a) Kdy účetní jednotka uzná splatnou dividendu?
 - b) Jak účetní jednotka splatnou dividendu ocení?

¹ Odstavec 7 standardu IAS 1 definuje vlastníky jako držitele takových nástrojů, které jsou klasifikovány jako složka vlastního kapitálu.

- c) Když účetní jednotka vypořádává splatnou dividendu, jakým způsobem zaúčtuje rozdíl mezi účetní hodnotou rozděleného aktiva a účetní hodnotou splatné dividendy?

ŘEŠENÍ

Kdy uznat splatnou dividendu

- 10 Závazek vyplatit dividendu bude uznán, když je dividendu řádně schválena a kdy již není na uvážení účetní jednotky, čímž rozumíme datum:
- a) kdy dividendu deklarovaná např. managementem účetní jednotky nebo představenstvem je schválena relevantním orgánem, např. akcionáři, pokud příslušná jurisdikce takové schválení požaduje, nebo
 - b) kdy je dividendu deklarována např. managementem účetní jednotky nebo představenstvem, pokud příslušná jurisdikce nevyžaduje další schválení.

Ocenění splatné dividendy

- 11 Účetní jednotka ocení závazek z rozdělení nepeněžních aktiv jako dividendy vlastníkům reálnou hodnotou aktiva určeného k rozdělení.
- 12 Pokud účetní jednotka dává svým vlastníkům možnost volby mezi přijetím nepeněžního aktiva nebo peněžní alternativy, účetní jednotka odhadne splatnou dividendu, přičemž vezme v úvahu jak reálnou hodnotu každé alternativy, tak pravděpodobnost volby jednotlivých alternativ vypořádání vlastníky.
- 13 Na konci každého vykazovaného období a k datu vypořádání účetní jednotka přezkoumá a upraví účetní hodnotu splatné dividendy, přičemž veškeré změny účetní hodnoty splatné dividendy uzná ve vlastním kapitálu jako úpravy částek rozdělení.

Účtování rozdílu mezi účetní hodnotou rozdělených aktiv a účetní hodnotou splatné dividendy, když účetní jednotka vypořádá splatnou dividendu

- 14 Když účetní jednotka vypořádá splatnou dividendu, uzná případný rozdíl mezi účetní hodnotou rozděleného aktiva a účetní hodnotou splatné dividendy v hospodářském výsledku.

Prezentace a zveřejňování

- 15 Účetní jednotka vykáže rozdíl popsany v odstavci 14 na zvláštním řádku v rámci hospodářského výsledku.
- 16 Účetní jednotka zveřejní následující informace:
- a) účetní hodnotu splatné dividendy na počátku a konci účetního období a
 - b) zvýšení nebo snížení účetní hodnoty uznané v účetním období v souladu s odstavcem 13 jako výsledek změny reálné hodnoty aktiv určených k rozdělení.
- 17 Pokud po konci účetního období, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění účetní jednotka deklaruje dividendu rozdělením nepeněžního aktiva, potom zveřejní:
- a) povahu aktiva určeného k rozdělení;
 - b) účetní hodnotu aktiva určeného k rozdělení ke konci vykazovaného období a
 - c) reálnou hodnotu aktiva určeného k rozdělení ke konci účetního období, je-li odlišná od jeho účetní hodnoty, a dále informace o metodě (metodách) použité ke stanovení reálné hodnoty požadované odst. 93 písm. b), d), g) a i) a odstavcem 99 IFRS 13.

DATUM ÚČINNOSTI

- 18 Účetní jednotka použije tuto interpretaci prospektivně pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Retrospektivní použití není povoleno. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro účetní období začínající před 1. červencem 2009, zveřejní tuto skutečnost a dále použije IFRS 3 (v revidovaném znění z roku 2008), IAS 27 (ve změněném znění z května 2008) a IFRS 5 (tak, jak je změněn touto interpretací).
- 19 IFRS 10, vydaný v květnu 2011, mění odstavec 7. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 10.
- 20 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 17. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

INTERPRETACE IFRIC 19

Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

ODKAZY

- *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*¹,
- IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*,
- IFRS 3 *Podnikové kombinace*,
- IFRS 9 *Finanční nástroje*,
- IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*,
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*,
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

VÝCHODISKA

- 1 Dlužník a věřitel mohli sjednat změnu podmínek finančního závazku s tím, že dlužník závazek vypořádá zcela či částečně vydáním kapitálových nástrojů věřiteli. Tyto transakce se někdy nazývají „výměna dluhu za kapitál“. IFRIC obdržel žádosti o pokyny k účtování těchto transakcí.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Tato interpretace se zabývá účtováním účetní jednotky v případě, je-li sjednána změna podmínek finančního závazku, v důsledku čehož účetní jednotka vydá kapitálové nástroje věřiteli účetní jednotky za účelem úplného nebo částečného vypořádání finančního závazku. Tato interpretace se nezabývá účtováním věřitele.
- 3 Účetní jednotka tuto interpretaci nepoužije na transakce v případech, kdy:
 - a) věřitel je rovněž přímým či nepřímým akcionářem a jedná jako stávající přímý nebo nepřímý akcionář;
 - b) věřitel a účetní jednotka jsou před transakcí i po ní ovládnuty stejnou stranou nebo stranami a podstata transakce zahrnuje rozdělení vlastního kapitálu účetní jednotkou nebo vklad do vlastního kapitálu účetní jednotky;
 - c) vypořádání finančního závazku vydáním kmenových akcií je v souladu s původními podmínkami finančního závazku.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 4 Tato interpretace upravuje tyto otázky:
 - a) Jsou kapitálové nástroje účetní jednotky, které byly vydány za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části, „zaplacenou úhradou“ v souladu s odstavcem 3.3.3 standardu IFRS 9?
 - b) Jak by měla účetní jednotka prvotně ocenit kapitálové nástroje, které byly vydány za účelem vypořádání takového finančního závazku?
 - c) Jak by měla účetní jednotka účtovat případný rozdíl mezi účetní hodnotou vypořádaného finančního závazku a výší prvotního ocenění vydaných kapitálových nástrojů?

ŘEŠENÍ

- 5 Vydání kapitálových nástrojů účetní jednotky pro věřitele za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části je zaplacenou úhradou v souladu s odstavcem 3.3.3 standardu IFRS 9. Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z výkazu o finanční pozici pouze v případě, že finanční závazek zanikne v souladu s odstavcem 3.3.1 IFRS 9.
- 6 Při prvotním uznání kapitálových nástrojů vydaných věřiteli za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části musí účetní jednotka vydané kapitálové nástroje ocenit reálnou hodnotou, ledaže reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit.
- 7 Nelze-li reálnou hodnotu vydaných kapitálových nástrojů spolehlivě stanovit, musí být kapitálové nástroje oceněny tak, aby odražely reálnou hodnotu zaniklého finančního závazku. Při stanovení reálné hodnoty zaniklého finančního závazku, který obsahuje ustanovení o splatnosti na požádání (např. vklad splatný na požádání), se nepoužije odstavec 47 IFRS 13.

¹ Odkazuje se na dokument IASC *Koncepční rámec pro sestavování a prezentaci účetní závěrky*, který IASB přijala v roce 2001 a který byl v době vypracování této interpretace účinný.

- 8 Vypořádá-li se pouze část finančního závazku, účetní jednotka posoudí, zda se určitá část zaplacené úhrady vztahuje na změnu podmínek závazku, který zůstává nesplacen. Pokud se část zaplacené úhrady vztahuje na změnu podmínek zbývajících částí závazku, účetní jednotka rozdělí zaplacenou úhradu mezi vypořádanou část závazku a část závazku, která zůstává nesplacena. Při tomto rozdělení účetní jednotka uváží všechny příslušné skutečnosti a okolnosti týkající se transakce.
- 9 Rozdíl mezi účetní hodnotou vypořádaného finančního závazku (nebo jeho části) a zaplacenou úhradou se musí uznat do hospodářského výsledku v souladu s odstavcem 3.3.3 IFRS 9. Vydané kapitálové nástroje musí být prvotně uznány a oceněny ke dni, k němuž byl finanční závazek (nebo jeho část) vypořádán.
- 10 Pokud byla vypořádána pouze část finančního závazku, úhrada musí být rozdělena v souladu s odstavcem 8. Úhrada, která byla přidělena zbývajícím závazkům, je součástí posouzení, zda došlo k podstatné změně podmínek zbývajících závazků. Pokud se zbývajících závazek podstatně změnil, musí účetní jednotka zaúčtovat změnu jako zánik původního závazku a uznání nového finančního závazku, jak je požadováno v odstavci 3.3.2 standardu IFRS 9.
- 11 Účetní jednotka musí zveřejnit zisk nebo ztrátu uznanou v souladu s odstavci 9 a 10 na samostatném řádku v hospodářském výsledku nebo v komentáři.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 12 Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro účetní období počínající před 1. červencem 2010, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 13 Účetní jednotka použije změny v účetních pravidlech v souladu s IAS 8 od počátku prvního vykazovaného srovnávacího období.
- 14 [zrušen]
- 15 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, mění odstavec 7. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 16 [zrušen]
- 17 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 4, 5, 7, 9 a 10 a zrušil odstavce 14 a 16. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

INTERPRETACE IFRIC 20

Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu

ODKAZY

- *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví*¹
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*
- IAS 2 *Zásoby*
- IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*
- IAS 38 *Nehmotná aktiva*

VÝCHODISKA

- 1 V povrchových dolech mohou účetní jednotky shledat nezbytným odstranění odpadového důlního materiálu (skrývky) s cílem získat přístup k vrstvám nerostné rudy. Toto odstranění odpadu je známé jako „odklizení skrývky“.
- 2 Během vývojové fáze dolu (před zahájením produkce) jsou obvykle náklady na odklizení skrývky kapitalizovány jako součást odpisových nákladů stavby, vývoje a konstrukce dolu. Uvedené odpisové náklady se odepisují nebo umožňují systematicky, obvykle používáním jednotek produkční metody, po zahájení produkce.
- 3 Důlní účetní jednotka může během produkční fáze dolu nadále odstraňovat skrývku a mohou jí vznikat náklady na odklizení skrývky.
- 4 Materiál odstraněný při odklizení skrývky v produkční fázi nebude nezbytně představovat 100 % odpad; často se bude jednat o kombinaci rudy a odpadu. Poměr rudy k odpadu se může pohybovat od neekonomicky nízkého stupně k ziskovému vysokému stupni. Odstraněním materiálu s nízkým poměrem rudy k odpadu se může produkovat určitý využitelný materiál, který lze použít k vytváření zásob. Tímto odstraněním by také mohl být získán přístup k hlubším vrstvám materiálu, které mají vyšší poměr rudy k odpadu. Účetní jednotce tudíž může z odklizení skrývky vzniknout dvojí prospěch: využitelný nerost, který lze využít k vytváření zásob, a zlepšení přístupu k dalším množstvím materiálu, která budou těžena v budoucích obdobích.
- 5 Tato interpretace se zabývá otázkou, kdy a jak samostatně účtovat o těchto dvou druzích prospěchu vznikajících z odklizení skrývky, a dále tím, jak zpočátku i následně tento obojí prospěch ocenit.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 6 Tato interpretace se použije na náklady na odstraňování odpadu, které vznikají při činnosti povrchového dolu během produkční fáze dolu (dále jen „náklady na odklizení skrývky v rámci produkce“).

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 7 Tato interpretace upravuje tyto otázky:
 - a) uznání nákladů na odklizení skrývky v rámci produkce jako aktiva;
 - b) prvotní ocenění aktivovaného odklizení skrývky a
 - c) následná ocenění aktivovaného odklizení skrývky.

ŘEŠENÍ

Uznání nákladů na odklizení skrývky v rámci produkce jako aktiva

- 8 V rozsahu, v němž je prospěch z odklizení skrývky realizován ve formě vytvořených zásob, účtuje účetní jednotka o nákladech na uvedené odklizení skrývky v souladu se zásadami IAS 2 *Zásoby*. V rozsahu, v němž prospěch spočívá ve zlepšení přístupu k rudě, uzná účetní jednotka uvedené náklady jako dlouhodobé aktivum, pokud jsou splněna kritéria v odstavci 9 níže. Tato interpretace označuje toto dlouhodobé aktivum jako „aktivované odklizení skrývky“.
- 9 Účetní jednotka uzná aktivované odklizení skrývky tehdy a pouze tehdy, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:
 - a) je pravděpodobné, že účetní jednotce vyplyne v souvislosti s odklizením skrývky budoucí ekonomický prospěch (zlepšení přístupu k rudnému ložisku);
 - b) účetní jednotka může identifikovat složku rudného ložiska, k níž byl zlepšen přístup, a
 - c) náklady související s odklizením skrývky v souvislosti s uvedenou složkou lze spolehlivě ocenit.

¹ Odkazuje se na dokument *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví*, který byl vydán v roce 2010 a který byl v době vypracování této interpretace účinný.

- 10 Aktivované odklizení skrývky se zaúčtovává jako zvýšení nebo zlepšení stávajícího aktiva. Jinak vyjádřeno, o aktivovaném odklizení skrývky se účtuje jako o *součásti* stávajícího aktiva.
- 11 Klasifikace aktivovaného odklizení skrývky jako hmotného nebo nehmotného aktiva je stejná jako stávajícího aktiva. Jinak vyjádřeno, povaha tohoto stávajícího aktiva určí, zda účetní jednotka klasifikuje aktivované odklizení skrývky jako aktivum hmotné, nebo nehmotné.

Prvotní ocenění aktivovaného odklizení skrývky

- 12 Účetní jednotka zpočátku ocení aktivované odklizení skrývky pořizovacími náklady, které tvoří souhrn nákladů přímo vzniklých z provedení odklizení skrývky, jímž se zlepší přístup k identifikované složce rudy, plus přiřazení přímo přiřaditelných režijních nákladů. Při odklizení skrývky v rámci produkce může zároveň dojít k některým vedlejším úkonům, jež ale nejsou nezbytné k tomu, aby odklizení skrývky v rámci produkce pokračovalo podle plánu. Náklady spojené s těmito vedlejšími úkony se nezahrnují do nákladů na aktivované odklizení skrývky.
- 13 Když náklady na aktivované odklizení skrývky a na vyprodukované zásoby nelze identifikovat samostatně, přiřadí účetní jednotka náklady na odklizení skrývky v rámci produkce k vytvořeným zásobám i k aktivovanému odklizení skrývky, a to za použití přiřazení, jež vychází z relevantního opatření produkce. Opatření produkce se vypočítá pro určenou složku rudného ložiska a použije se jako srovnávací standard k určení rozsahu, v němž došlo k další činnosti vytváření budoucího prospěchu. Příklady těchto opatření zahrnují:
- a) náklady na vytvořené zásoby oproti očekávaným nákladům;
 - b) objem vytěženého odpadu oproti očekávanému objemu, a to u daného objemu produkce, a
 - c) podíl nerostu ve vytěžené rudě oproti očekávanému podílu nerostu, který má být vytěžen u daného množství vyprodukované rudy.

Následné ocenění aktivovaného odklizení skrývky

- 14 Po prvotním uznání se odklizení skrývky vykazuje buďto v pořizovacích nákladech nebo svou přehodnocenou částkou, od níž se odečtou odpis nebo umoření a ztráty ze znehodnocení, a to stejně jako u stávajícího aktiva, jehož je součástí.
- 15 Aktivované odklizení skrývky se odepisuje nebo umořuje soustavně po předpokládanou dobu použitelnosti identifikované složky rudného ložiska, které se stane přístupnějším v důsledku tohoto odklizení skrývky. Použije se metoda výkonových odpisů, ledaže je vhodnější jiná metoda.
- 16 Předpokládaná doba použitelnosti identifikované složky rudného ložiska, která se používá pro odpisy nebo umořování aktivovaného odklizení skrývky, se bude lišit od předpokládané doby použitelnosti, jež se používá pro odpisy nebo umořování samotného dolu a souvisejících těžebních aktiv. Výjimkou jsou omezené okolnosti, kdy odklizení skrývky poskytne zlepšení přístupu k celému nebo zbývajícimu rudnému ložisku. K tomu může například dojít ke konci doby použitelnosti dolu, když identifikovaná složka představuje poslední část rudného ložiska, jež se má vytěžit.

Dodatek A

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace a má stejnou závaznost jako její ostatní části.

- A1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- A2 Účetní jednotka použije tuto interpretaci na náklady na odklizení skrývky v rámci produkce, které vzniknou během nejranějšího vykazovaného období nebo po jeho zahájení.
- A3 Na začátku nejranějšího vykazovaného období se případný předtím uznaný zůstatek aktiva, který vyplynul z odklizení skrývky provedené během produkční fáze (dále jen „předchozí aktivované odklizení skrývky“) reklasifikuje jako součást stávajícího aktiva, k němuž se odklizení skrývky vztahovalo, a to v rozsahu, v němž zůstává identifikovatelná složka rudného ložiska, se kterou lze předchozí aktivované odklizení skrývky spojit. Tyto zůstatky se odpisují či umořují po zbývajícím předpokládanou dobu použitelnosti identifikované složky rudného ložiska, k němuž se odpovídající zůstatek předchozího aktivovaného odklizení skrývky vztahuje.
- A4 Pokud neexistuje identifikovatelná složka rudného ložiska, k níž se předchozí aktivované odklizení skrývky vztahuje, uzná se v zahajovacím nerozděleném zisku na začátku nejranějšího vykazovaného období.

INTERPRETACE IFRIC 21

Poplatky

ODKAZY

- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky,*
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*
- IAS 12 *Daně ze zisku,*
- IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory,*
- IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran,*
- IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví,*
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva,*
- IFRIC 6 *Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad.*

VÝCHODISKA

1. Vládní instituce mohou účetní jednotce uložit povinnost uhradit poplatek. Výbor pro interpretace IFRS obdržel žádosti o pokyny k účtování poplatků v účetní závěrce účetní jednotky, která je platí. Jedná se o to, kdy uznat závazek k úhradě poplatku, který se účtuje v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tato interpretace se týká účtování závazku k úhradě poplatku, spadá-li tento závazek do působnosti IAS 37. Řeší také účtování závazku k úhradě poplatku, u něhož jsou doba vzniku a výše jisté.
3. Tato interpretace se nezabývá účtováním nákladů, které vznikají uznáním závazku k úhradě poplatku. K rozhodnutí o tom, zda uznáním závazku k úhradě poplatku vzniká aktivum či náklad, účetní jednotky použijí jiné standardy.
4. Pro účely této interpretace je poplatkem odliv zdrojů představujících ekonomický užitek. Vládní instituce ukládá účetním jednotkám povinnost jeho platby v souladu s právními předpisy, přičemž se jedná o odliv zdrojů jiný než:
 - a) odlivy zdrojů, které spadají do působnosti jiných standardů (např. daně ze zisku, na něž se vztahuje IAS 12 *Daně ze zisku*), a
 - b) pokuty nebo jiné sankce uložené za porušení právních předpisů.„Vládními institucemi“ se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, celostátní či mezinárodní.
5. Definici poplatku nesplňuje platba provedená účetní jednotkou za pořízení aktiva nebo za poskytnutí služeb v rámci smluvního vztahu s vládní institucí.
6. Účetní jednotka není povinna tuto interpretaci uplatnit na závazky vznikající ze systémů obchodování s emisemi.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Pro objasnění účtování závazku k úhradě poplatku se tato interpretace zabývá následujícími otázkami:
 - a) Co je událostí zakládající závazek, která je důvodem k uznání závazku k úhradě poplatku?
 - b) Zakládá ekonomická nutnost pokračovat v činnosti v budoucím období mimosmluvní závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán její činností v tomto budoucím období?
 - c) Znamená předpoklad trvání účetní jednotky, že má účetní jednotka současný závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán činností v budoucím období?
 - d) Dochází k uznání závazku k úhradě poplatku v určitý okamžik, nebo k němu v některých případech dochází průběžně?
 - e) Co je událostí zakládající závazek, která je důvodem pro uznání závazku k úhradě poplatku, jenž je vyvolán dosažením minimální prahové hodnoty?
 - f) Jsou zásady pro uznání závazku k úhradě poplatku v roční účetní závěrce a v mezitímní účetní závěrce totožné?

ŘEŠENÍ

8. Událostí zakládající závazek, která je důvodem pro zaúčtování závazku k úhradě poplatku, je činnost, která na základě právních předpisů vyvolává platbu poplatku. Například pokud je činností, která

vyvolává úhradu poplatku, tvorba výnosů v běžném období a výpočet tohoto poplatku je založen na výnosech vytvořených v předchozím období, je událostí zakládající závazek pro uvedený poplatek tvorba výnosů v běžném období. Tvorba výnosů v předchozím období je nezbytnou, avšak nikoliv dostačující podmínkou vytvoření současného závazku.

9. Účetní jednotka nemá mimosmluvní závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán činností v budoucím období, jen na základě toho, že pro účetní jednotku je ekonomickou nutností pokračovat v činnosti v tomto budoucím období.
10. Sestavení účetní závěrky za předpokladu trvání účetní jednotky neznámá, že má účetní jednotka současný závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán činností v budoucím období.
11. Závazek k úhradě poplatků je uznáván postupně, pokud k události zakládající závazek dochází v průběhu času (tj. pokud činnost stanovená právními předpisy, která vyvolává úhradu poplatku, probíhá průběžně). Například pokud je událostí zakládající závazek průběžná tvorba výnosů, uznává se odpovídající závazek tak, jak účetní jednotka tyto výnosy vytváří.
12. Pokud je povinnost k úhradě poplatku vyvolána dosažením minimální prahové hodnoty, účtování závazku vyplývajícího z této povinnosti musí být v souladu se zásadami stanovenými v odstavcích 8–14 této interpretace (zejména v odstavcích 8 a 11). Například pokud je událostí zakládající závazek dosažení minimální prahové hodnoty činnosti (např. minimální objem vytvořených výnosů nebo tržeb nebo výstupů produkce), uzná se odpovídající závazek v okamžiku dosažení uvedené minimální prahové hodnoty činnosti.
13. Účetní jednotka použije pro uznání v mezitímní účetní závěrce stejné zásady jako v roční účetní závěrce. V důsledku toho se v mezitímní účetní závěrce závazek k úhradě poplatku:
 - a) neuzná, pokud na konci období vykazovaného v mezitímní účetní závěrce neexistuje žádný současný závazek k úhradě poplatku, a
 - b) uzná, pokud na konci období vykazovaného v mezitímní účetní závěrce existuje současný závazek k úhradě poplatku.
14. Účetní jednotka uzná aktivum, pokud poplatek předplatila, ale dosud nemá současný závazek k jeho úhradě.

Dodatek A

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace a má stejnou závaznost jako její ostatní části.

- A1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období začínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- A2 Změny v účetních pravidlech vyplývající z prvotního použití této interpretace musí být vykázány retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

INTERPRETACE IFRIC 22

Cizoměnové transakce a zálohová plnění

ODKAZY

- *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví*¹,
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.

VÝCHODISKA

1. Odstavec 21 standardu IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* vyžaduje, aby účetní jednotka při prvotním uznání ve své funkční měně zaúčtovala transakci realizovanou v cizí měně tak, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým měnovým kurzem mezi funkční měnou a cizí měnou (měnovým kurzem) k datu transakce. Odstavec 22 standardu IAS 21 uvádí, že datum transakce je datum, ve kterém transakce v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále jen „standards“) poprvé splní podmínky pro uznání.
2. Pokud účetní jednotka vyplácí nebo získá zálohové plnění v cizí měně, zpravidla uzná nepeněžní aktivum nebo nepeněžní závazek² dříve, než uzná související položku aktiv, nákladů nebo výnosů. Související položkou aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její částí) je částka zaúčtovaná v souladu s relevantními standardy, což vede k vynětí nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku vyplývajících ze zálohového plnění.
3. Výbor pro interpretace IFRS (dále jen „interpretační výbor“) původně obdržel otázku, jak určit „datum transakce“ pro účely odstavců 21–22 IAS 21 pro uznání výnosu. Otázka se konkrétně týkala okolností, při nichž účetní jednotka uzná nepeněžní závazek vyplývající z inkasa plnění dříve, než uzná související výnos. Při projednávání daného problému interpretační výbor konstatoval, že inkaso či úhrada zálohového plnění v cizí měně se netýká pouze výnosových operací. V souladu s tím se interpretační výbor rozhodl vyjasnit datum provedení transakce pro účely stanovení měnového kurzu, který se má použít při prvotním uznání související položky aktiv, nákladů nebo výnosů v okamžiku, kdy účetní jednotka obdržela nebo zaplatila zálohové plnění v cizí měně.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace se použije na transakci v cizí měně (nebo její část), kdy účetní jednotka uzná nepeněžní aktivum nebo nepeněžní závazek vyplývající z platby nebo inkasa zálohového plnění dříve, než účetní jednotka uzná související položku aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její část).
5. Tato interpretace se nepoužije, pokud účetní jednotka oceňuje související položku aktiv, nákladů nebo výnosů při prvotním uznání:
 - a) reálnou hodnotou nebo
 - b) reálnou hodnotou protihodnoty zaplacené nebo obdržené k jinému datu než k datu prvotního uznání nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku ze zálohového plnění (například ocenění goodwillu za použití IFRS 3 *Podnikové kombinace*).
6. Účetní jednotka není povinna tuto interpretaci uplatnit na:
 - a) daně ze zisku nebo
 - b) pojistné smlouvy (včetně zajistných smluv), které vystavuje, nebo zajistné smlouvy, které drží.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Tato interpretace se zabývá tím, jak určit datum transakce pro účely stanovení měnového kurzu, který se má použít při prvotním uznání související položky aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její částí), na vynětí nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku vyplývajících ze zaplacení nebo inkasa zálohového plnění v cizí měně.

ŘEŠENÍ

8. Při použití odstavců 21 až 22 standardu IAS 21 je datem transakce pro účely stanovení měnového kurzu, který se má použít při prvotním uznání související položky aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její částí), datum, k němuž účetní jednotka prvotně vykáže nepeněžní aktivum nebo nepeněžní závazek vyplývající ze zaplacení nebo inkasa zálohového plnění.

¹ Odkazuje se na dokument *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví*, který byl vydán v roce 2010 a který byl v době vypracování této interpretace účinný.

² Například odstavec 106 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vyžaduje, aby pokud zákazník hradí protihodnotu nebo pokud má účetní jednotka právo na protihodnotu, která je nepodmíněná (tj. pohledávka), dříve, než účetní jednotka převede zboží nebo službu na zákazníka, účetní jednotka vykáže tuto smluvní závazek v okamžiku, kdy je provedena úhrada, případně kdy je platba splatná (přičemž se použije ten okamžik, který nastane dříve).

9. Pokud existuje více zálohových plateb nebo inkas, musí účetní jednotka určit datum transakce pro každou platbu nebo pro každé inkaso zálohového plnění.

Dodatek A

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace IFRIC 22 a má stejnou závaznost jako její ostatní části.

DATUM ÚČINNOSTI

- A1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající dnem 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- A2 Při prvotním použití použije účetní jednotka tuto interpretaci buď:
- a) retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* nebo
 - b) prospektivně na veškeré položky aktiv, nákladů a výnosů v rozsahu působnosti této interpretace při prvotním uznání na nebo po:
 - i) začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka poprvé použije tuto interpretaci, nebo
 - ii) začátku předchozího vykazovaného období prezentovaného jako srovnávací informace v účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka poprvé použije tuto interpretaci.
- A3 Účetní jednotka, která použije odst. A2 písm. b) při prvotním použití, použije tuto interpretaci na aktiva, náklady a výnosy prvotně uznané na začátku nebo po začátku vykazovaného období v odst. A2 písm. b) bodu i) nebo ii), za které účetní jednotka uznala nepeněžní aktiva nebo nepeněžní závazky vyplývající ze zálohového plnění před uvedeným datem.

Dodatek B

Změna obsažená v tomto dodatku se použije pro roční účetní období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, pak použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu.

INTERPRETACE IFRIC 23

Nejistota týkající se daní ze zisku

ODKAZY

- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*
- IAS 10 *Události po skončení účetního období*
- IAS 12 *Daně ze zisku*

VÝCHODISKA

1. IAS 12 *Daně ze zisku* specifikuje požadavky na splatné a odložené daňové pohledávky a závazky. Účetní jednotka použije požadavky standardu IAS 12 na základě použitelných daňových právních předpisů.
2. Nemusí být jasné, jak se daňové právo použije na konkrétní transakci nebo okolnost. Přijatelnost konkrétního daňového postupu podle daňového práva nemusí být známa, dokud příslušný daňový úřad nebo soud v budoucnosti nepřijme rozhodnutí. Způsob, jakým účetní jednotka účtuje o splatné či odložené daňové pohledávce nebo splatném či odloženém daňovém závazku může proto být ovlivněn sporem nebo kontrolou konkrétního daňového postupu daňovým úřadem.
3. V této interpretaci se rozumí:
 - a) „daňovým postupem“ postup, který účetní jednotka používá nebo hodlá používat ve svých přiznáních daně ze zisku;
 - b) „daňovým úřadem“ subjekt nebo subjekty, který/é rozhoduje/í o tom, zda jsou daňové postupy přijatelné podle daňového práva. Tímto subjektem může být i soud;
 - c) „nejistým daňovým postupem“ daňový postup, u něhož existuje nejistota z hlediska toho, zda příslušný daňový úřad bude tento daňový postup akceptovat podle daňového práva. Například rozhodnutí účetní jednotky nepodat přiznání k dani ze zisku v určité daňové jurisdikci nebo nezařadit konkrétní příjem do zdanitelného zisku je nejistým daňovým postupem, je-li jeho přijatelnost podle daňového práva nejistá.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace objasňuje, jak uplatňovat požadavky na uznání a oceňování podle IAS 12, pokud existuje nejistota ohledně daňových postupů. Za takové situace účetní jednotka uznává a oceňuje svou splatnou či odloženou daňovou pohledávku nebo splatný či odložený daňový závazek za použití požadavků stanovených v IAS 12 na základě zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně určených za použití této interpretace.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

5. Jestliže existuje nejistota ohledně postupů týkajících se daní ze zisku, tato interpretace řeší:
 - a) zda účetní jednotka posuzuje nejisté daňové postupy jednotlivě;
 - b) předpoklady, které účetní jednotka přijímá ohledně kontroly daňových postupů ze strany daňových úřadů;
 - c) jak účetní jednotka určuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu), základy daně, nevyužitá daňová ztráta, nevyužitá daňová odpočty a sazby daně a
 - d) jak účetní jednotka zohledňuje změny skutečností a okolností.

ŘEŠENÍ

Zda účetní jednotka posuzuje nejisté daňové postupy jednotlivě

6. Účetní jednotka rozhodne, zda bude každý nejistý daňový postup posuzovat jednotlivě nebo společně s jedním nebo více dalšími nejistými daňovými postupy na základě toho, který přístup lépe předpovídá řešení dané nejistoty. Při určování přístupu, který lépe předpovídá řešení dané nejistoty, může účetní jednotka zvážit například a) jak vypracovává svá přiznání k dani ze zisku a dokládá daňové postupy; nebo b) jak účetní jednotka očekává, že daňový úřad provede svou kontrolu a vyřeší problémy, které by mohly z této kontroly vyplnout.
7. Jestliže při použití odstavce 6 účetní jednotka posuzuje společně více než jeden nejistý daňový postup, vykládá odkazy na „nejistý daňový postup“ v této interpretaci jako odkazy na skupinu nejistých daňových postupů posuzovaných společně.

Kontrola ze strany daňových úřadů

8. Při posuzování toho, zda a jak nejistý daňový postup ovlivňuje určení zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně, účetní jednotka předpokládá, že daňový úřad provede kontrolu částek, které je oprávněn kontrolovat, a při provádění těchto kontrol bude mít plnou znalost všech souvisejících informací.

Určení zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně

9. Účetní jednotka zváží, zda je pravděpodobné, že daňový úřad nejistý daňový postup akceptuje.
10. Dojde-li účetní jednotka k závěru, že daňový úřad pravděpodobně nejistý daňový postup akceptuje, určí účetní jednotka zdanitelný zisk (daňovou ztrátu), základy daně, nevyužité daňové ztráty, nevyužité daňové odpočty a sazby daně takovým daňovým postupem, který používá nebo hodlá používat ve svých příznacích daně ze zisku.
11. Dojde-li účetní jednotka k závěru, že daňový úřad pravděpodobně nejistý daňový postup neakceptuje, zohlední účetní jednotka dopad nejistoty při určování příslušného zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně. Účetní jednotka zohlední dopad nejistoty pro každý nejistý daňový postup pomocí některé z následujících metod podle toho, která metoda podle očekávání účetní jednotky lépe předpoví řešení dané nejistoty:
- a) nejpravděpodobnější částka – jediná nejvíce pravděpodobná částka z rozmezí možných výsledků. Nejpravděpodobnější částka může lépe předpovídat řešení dané nejistoty, jsou-li možné výsledky binární nebo jsou koncentrovány u jedné hodnoty;
 - b) očekávaná hodnota – součet pravděpodobnostmi vážených částek z rozmezí možných výsledků. Očekávaná hodnota může lépe předpovídat řešení dané nejistoty, existuje-li rozmezí možných výsledků, které nejsou ani binární, ani nejsou koncentrovány u jedné hodnoty.
12. Jestliže má nejistý daňový postup dopad na splatnou daň a odloženou daň (například pokud ovlivňuje zdanitelný zisk použitý k určení splatné daně i základy daně použité k určení odložené daně), provede účetní jednotka konzistentní úsudky a odhady pro splatnou i odloženou daň.

Změny skutečností a okolností

13. Účetní jednotka znovu posoudí úsudek nebo odhad, který tato interpretace vyžaduje, pokud se změní skutečnosti nebo okolnosti, z nichž takový úsudek nebo odhad vycházel, nebo dojde-li ke změně v důsledku nových informací, které daný úsudek nebo odhad ovlivní. Změna skutečností a okolností může například změnit závěry účetní jednotky, týkající se přijatelnosti daňového postupu nebo odhad dopadu nejistoty, který účetní jednotka provedla, nebo obojí. Odstavce A1–A3 uvádějí pokyny týkající se změn skutečností a okolností.
14. Účetní jednotka zohlední dopad změny skutečností a okolností nebo nových informací jako změnu účetního odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Účetní jednotka použije k určení, zda změna, která nastala po skončení účetního období, je událostí upravující účetní závěrku nebo událostí nevyžadující úpravu, IAS 10 *Události po skončení účetního období*.

Dodatek A
Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace IFRIC 23 a má stejnou závaznost jako její ostatní části.

ZMĚNY SKUTEČNOSTÍ A OKOLNOSTÍ (ODSTAVEC 13)

- A1 Při použití odstavce 13 této interpretace posoudí účetní jednotka relevantnost a dopad změny skutečností a okolností nebo nových informací v kontextu použitelných daňových právních předpisů. Konkrétní událost může například vést k přehodnocení provedeného úsudku nebo odhadu pro jeden daňový postup, ale nikoli pro jiný daňový postup, pokud se tyto dva daňové postupy řídí odlišnými daňovými právními předpisy.
- A2 K příkladům změn skutečností a okolností nebo nových informací, které mohou v závislosti na okolnostech vést k přehodnocení úsudku nebo odhadu podle požadavků této interpretace, patří mimo jiné:
- a) kontroly nebo opatření daňového úřadu. Například:
 - i) souhlas nebo nesouhlas daňového úřadu s daňovým postupem, který účetní jednotka používá, nebo s postupem podobným;
 - ii) informace, že daňový úřad schválil nebo neschválil podobný daňový postup, který používá jiná účetní jednotka, a
 - iii) informace o částce přijaté nebo uhrazené za účelem vypořádání podobného daňového postupu;
 - b) změny pravidel stanovených daňovým úřadem;
 - c) uplynutí platnosti oprávnění daňovým úřadem kontrolovat nebo přezkoumávat daňový postup.
- A3 Absence souhlasu nebo nesouhlasu daňového úřadu s určitým daňovým postupem sama o sobě pravděpodobně nezakládá změnu skutečností a okolností nebo nové informace s dopadem na úsudky a odhady podle požadavků této interpretace.

ZVEŘEJNĚNÍ

- A4 Jestliže existuje nejistota ohledně postupů týkajících se daní ze zisku, účetní jednotka rozhodne, zda zveřejní:
- a) úsudky provedené při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně za použití odstavce 122 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a
 - b) informace o předpokladech a odhadech provedených při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně za použití odstavců 125–129 IAS 1.
- A5 Jestliže účetní jednotka dojde k závěru, že je pravděpodobné, že daňový úřad nejistý daňový postup akceptuje, účetní jednotka rozhodne, zda zveřejní možný dopad nejistoty jako daňově související podmíněnou položku za použití odstavce 88 IAS 12.

Dodatek B

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace IFRIC 23 a má stejnou závaznost jako její ostatní části.

DATUM ÚČINNOSTI

B1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období začínající 1. lednem 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

B2 Při prvotním použití použije účetní jednotka tuto interpretaci buď:

- a) retrospektivně za použití IAS 8, je-li to možné bez uplatnění zpětného pohledu, nebo
- b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotního použití interpretace uznaným k datu prvotního použití. Jestliže účetní jednotka zvolí tento přechodný přístup, nesmí přepracovat srovnávací informace. Namísto toho účetní jednotka uzná kumulativní dopad prvotního použití interpretace jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné složky vlastního kapitálu, dle potřeby). Datem prvotního použití je začátek ročního vykazovaného období, pro které je tato interpretace použita poprvé.

INTERPRETACE SIC 7

Zavedení eura

ODKAZY

- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007),
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 10 *Události po skončení účetního období*,
- IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* (revidovaný v roce 2003),
- IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* (ve znění novely z roku 2008).

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 Od 1. ledna 1999, faktického zavedení hospodářské a měnové unie (HMU), 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 měnových kurzů, když se země připojí k HMU 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 uznané v ostatním úplném výsledku musí být kumulovány ve vlastním kapitálu a převedeny z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku pouze při vyřazení nebo částečném vyřazení čisté investice v zahraniční jednotce a
 - c) kurzové rozdíly, vyplývající z převodu závazků vyjádřených v účastnických měnách, nesmí být zahrnuty do účetní hodnoty souvisejícího aktiva.

DATUM DOHODY NA ŘEŠENÍ

Říjen 1997

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 4. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) změnil odst. 4 písm. b). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) za dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu.

INTERPRETACE SIC 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*.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 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 podpory nemusí být specificky spojeny s provozními činnostmi účetní jednotky. Příklady takové podpory 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 ve prospěch podílů akcionářů.

DATUM DOHODY NA ŘEŠENÍ

Leden 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 1. srpna 1998. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

INTERPRETACE SIC 25

Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů

ODKAZY

- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007),
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 12 *Daně ze zisku*.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 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 zdaňována 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 Otázkou 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 vlastníků nevede ke zvýšení nebo snížení částek uznaných mimo hospodářský výsledek. Důsledky změn daňového statutu na splatnou a odloženou daň se zahrnují do hospodářského výsledku 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 uznané částce vlastního kapitálu nebo částek uznaných v ostatním úplném výsledku. Ty daňové důsledky, které se vztahují ke změnám v uznané částce vlastního kapitálu ve stejném nebo rozdílném období (nezahrnované do hospodářského výsledku), se vykazují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. Ty daňové důsledky, které se vztahují k částkám uznaným v ostatním úplném výsledku, se uznávají v ostatním úplném výsledku.

DATUM DOHODY NA ŘEŠENÍ

Srpen 1999

DATUM ÚČINNOSTI

Toto řešení nabývá účinnosti 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 4. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

INTERPRETACE SIC 29

Zveřejňování – ujednání o poskytování koncesovaných služeb

ODKAZY

- IFRS 16 *Leasingy*,
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007),
- IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*,
- IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004),
- IFRIC 12 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb*.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 Účetní jednotka (provozovatel) může uzavřít dohodu s jinou účetní jednotkou (zadavatelem) za účelem poskytování takových služeb, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením. Zadavatel může být jak soukromou, tak i veřejnoprávní účetní jednotkou nebo i státním orgánem. Příklady ujednání o poskytování koncesovaných služeb zahrnují vodohospodářství, rozvodné sítě, dálnice, parkoviště, tunely, mosty, letiště a telekomunikační sítě. Ujednání o poskytování koncesovaných služeb například nezahrnují outsourcing interních služeb (například provozování bufetu pro zaměstnance, údržba budov a služby účtárny nebo informačních technologií).
- 2 Ujednání o zadavateli služeb obecně znamená, že jsou na určité období převedeny na provozovatele:
 - 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 zavazuje:
 - c) poskytovat po dobu trvání koncese dané služby v souladu se stanovenými podmínkami a
 - d) případně na konci doby trvání koncese vrátit veškerá práva, která obdržel na začátku doby trvání koncese nebo která získal v průběhu doby trvání koncese.
- 3 Společnou vlastností všech ujednání o poskytování koncesovaných služeb je to, že provozovatel obdrží nejen právo, ale současně je mu uložena i povinnost poskytovat veřejné služby.
- 4 Otázkou je, jaké informace se zveřejňují v komentáři k účetní závěrce zadavatele a provozovatele.
- 5 Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování koncesovaných služeb, se zabývají mezinárodní standardy účetního výkaznictví (například IAS 16 se použije na akvizice budov, pozemků a zařízení, IFRS 16 se používá na leasingy aktiv a IAS 38 se týká akvizic nehmotných aktiv). Ujednání o poskytování koncesovaných služeb však může zahrnovat dosud nesplněné smlouvy, které mezinárodními standardy účetního výkaznictví nejsou upraveny, pokud se nestanou nevýhodnými a je na ně použit IAS 37. Z uvedeného důvodu se tato interpretace zabývá zveřejněním dalších informací o ujednáních o poskytování koncesovaných služeb.

ŘEŠENÍ

- 6 Při určování údajů ke zveřejnění v komentáři k účetní závěrce se musí vzít v úvahu veškeré aspekty ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Zadavatel a provozovatel zveřejňuje za každé období následující údaje:
 - a) popis ujednání;
 - b) podstatné podmínky ujednání, které mohou ovlivňovat částku, časový rozvrh a jistotu budoucích peněžních toků (například doba trvání koncese, 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 doby trvání koncese;
 - 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, a

e) jak bylo ujednání o poskytování služeb klasifikováno.

6A Provozovatel zveřejní částku výnosů a zisků nebo ztrát uznaných v daném období v souvislosti se směnou služeb spojených s výstavbou za finanční nebo nehmotné aktivum.

7 Zveřejnění, která jsou požadována v souladu s odstavcem 6 této interpretace, se provádějí individuálně pro každé ujednání o poskytování koncesovaných služeb nebo úhrnně za každou skupinu ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Skupina je sloučením takových ujednání o poskytování koncesovaných služeb, které mají podobnou podstatu (například vybírání mýtného, telekomunikační nebo vodohospodářské služby).

DATUM DOHODY NA ŘEŠENÍ

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001.

Účetní jednotka použije změnu v odst. 6 písm. e) a v odstavci 6A pro roční období počínající dnem 1. ledna 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 12 pro dřívější období, potom použije i tuto změnu pro dané dřívější období.

IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

INTERPRETACE SIC 32

Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

ODKAZY

- IFRS 3 *Podnikové kombinace*,
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*,
- IFRS 16 *Leasingy*,
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007),
- IAS 2 *Zásoby* (novelizovaný v roce 2003),
- IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),
- IAS 36 *Znehodnocení aktiv* (ve znění novely z roku 2004),
- IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004).

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 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 webových stránek (nebo je k nim přístup z webové stránky), nebo jsou již přímo do webové stránky zakódovány.
- 3 Jakmile je tvorba webových stránek 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 účetní jednotka dále vynaloží výdaje na poskytovatele internetových služeb, který je hostitelem webové stránky účetní jednotky, jsou tyto výdaje uznány jako náklad podle IAS 1 odstavce 88 a *Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví* v okamžiku, kdy jsou dané služby obdrženy.
- 6 IAS 38 se nevztahuje na nehmotná aktiva, která jsou držena účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v běžném podnikání (viz IAS 2 a IFRS 15) nebo na leasingy nehmotného majetku účtované v souladu s IFRS 16. 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 nebo které jsou účtovány v souladu s IFRS 16.

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 uznání 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 užítky 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 užítky 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 uznají 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 ilustrativní příklad připojený 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 uznají 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 vytváření webových stránek, 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 prvotně uznány jako náklady v předchozích účetních závěrkách, uznat jako součást nákladů na pořízení nehmotného aktiva k pozdějšímu datu (například tehdy, pokud již byly plně odepsány pořizovací náklady 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 uznávají 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 uznají 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 uznají jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria odstavce 18 IAS 38.
- 10 Webové stránky, které jsou uznány jako nehmotné aktivum podle odstavce 8 této interpretace, se po prvotním uznání oceňují v souladu s požadavky odstavců 72–87 IAS 38. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti se předpokládá krátká životnost.

DATUM DOHODY NA ŘEŠENÍ

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 uznány jako aktivum, musí být k datu účinnosti této interpretace z aktiv vyjmuty. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, avšak nebyly dříve uznány jako aktivum, odpovídající nehmotné aktivum se k datu účinnosti této interpretace neuzná. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, byly již dříve uznány jako aktivum a oceněny v okamžiku vzniku pořizovacími náklady, předpokládá se, že prvotně uznaná hodnota byla stanovena správně.

IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále změnil odstavec 5. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavec 6. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byl změněn odstavec 5. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je

povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změnu SIC-32 retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změnu SIC-32 odkazem na odstavce 23–28, 50–53 a 54F standardu IAS 8.